



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: J. J., zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v evidování nedoplatků daně, o kasační stížnosti žalobce proti výroku II. a III. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2023, čj. 3 Af 53/2016-82, ve znění opravného usnesení z 31. 3. 2023, čj. 3 Af 53/2016-86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím z 30. 5. 2016, čj. 4543561/16/2003-51523-104849 (dále „rozhodnutí o námitce“), žalovaný zamítl námitku žalobce proti Potvrzení o stavu osobního daňového účtu k 30. 3. 2016 z 6. 4. 2016, čj. 2289643/16/2003-51523-108017 (dále „Potvrzení“). Potvrzení obsahovalo nedoplatky daně z nemovitých věcí a nedoplatky daně z převodu nemovitostí, které byly uvedeny na exekučním příkazu na srážky ze mzdy ze 17. 6. 2009, čj. 239875/09/010941108618 (dále „exekuční příkaz“).

[2] Proti rozhodnutí o námitce podal žalobce k Městskému soudu v Praze žalobu podle § 65 s. ř. s., kterou městský soud usnesením ze 17. 12. 2020, čj. 3 Af 53/2016-38, odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s. Napadené rozhodnutí o námitce totiž nepovažoval za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., protože žádným způsobem nezasahuje právní sféru žalobce.

[3] Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze 17. 10. 2022, čj. 8 Afs 26/2021-22, zrušil usnesení městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Potvrdil sice závěr městského soudu, že rozhodnutí o námitce nepředstavuje rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Chybná evidence daní na osobním daňovém účtu však může představovat nezákonný zásah, proti němuž se lze bránit žalobou podle § 82 s. ř. s. Městský soud měl proto stěžovatele poučit o tom, že je na místě využít jiného žalobního typu, a vyzvat jej podle § 36 odst. 1 s. ř. s. k podání návrhu na připuštění změny návrhu ve smyslu § 95 o. s. ř.

[4] V reakci na poučení a výzvu městského soudu žalobce podal návrh na změnu žaloby na žalobu proti nezákonnému zásahu. Zásah spatřoval oproti původní žalobě toliko v evidenci dvou nedoplatků daně z převodu nemovitostí a osmi nedoplatků daně z nemovitostí za zdaňovací období let 1999 a 2000. O nezákonnosti evidování nedoplatků daně z nemovitostí za zdaňovací období let 1996 až 1998 (evidovaných ve stejném Potvrzení k 30. 3. 2016) již rozhodl městský soud rozsudkem z 29. 9. 2022, čj. 6 Af 25/2017-75. Usnesením ze 17. 2. 2023, čj. 3 Af 53/2016-72, městský soud návrh na změnu žaloby připustil.

[5] V záhlaví uvedeným rozsudkem městský soud žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu částečně vyhověl. Výrokem I. určil, že nezákonným byl zásah žalovaného spočívající v evidování daně z nemovitostí za zdaňovací období let 1999 a 2000 na debetní straně osobního daňového účtu žalobce k 30. 3. 2016. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že prekluzivní lhůta podle § 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, (dříve promlčecí lhůta podle § 70 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) pro vymáhání těchto nedoplatků uplynula již před tvrzeným zásahem spočívajícím v jejich evidenci. I pokud by nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty, podle rozsudku Nejvyššího správního soudu z 31. 3. 2022, čj. 6 Afs 28/2021-36, ve věci nedoplatků daně z těchto nemovitostí jako nedoplatky v nyní projednávané věci, by evidence nedoplatků (vzniklých před okamžikem převodu vlastnického práva na společnost ABAKUS, a. s.) na daňovém účtu žalobce byla stejně nezákonná.

[6] Naopak žalobu výrokem II. zamítl v části týkající se evidování daně z převodu nemovitostí ve výši 3 107 425 Kč se splatností k 24. 6. 1996 a ve výši 262 466,8 Kč se splatností k 24. 6. 1996 na debetní straně osobního daňového účtu žalobce k 30. 3. 2016. Posledním dnem prekluzivní lhůty pro vymáhání nedoplatků daně z převodu nemovitostí totiž byl 31. 12. 2016. U těchto nedoplatků totiž došlo jejich přihlášením do konkurzního řízení (4. 8. 1998) ke stavění (tehdy) promlčecí lhůty až do pravomocného ukončení konkursního řízení (17. 9. 2003). Lhůta byla dále přerušena dalšími úkony, a to vydáním výzev k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě a exekučního příkazu, a stavěna soudním řízením. Podle městského soudu není rozhodné, že žalovaný (tehdy šlo o Finanční úřad pro Prahu 10) opakovaně přisvědčil žalobcově námitce promlčení (např. str. 3 rozhodnutí o námitce z 8. 10. 2009 či později str. 3 rozhodnutí o námitce z 16. 5. 2012), neboť obě rozhodnutí byla

pokračování

zrušena městským soudem. Žalovaný proto postupoval správně, pokud po zrušení rozhodnutí respektoval právní názor soudu a změnil svůj předchozí náhled na promlčení těchto pohledávek. Podle městského soudu na věci nic nemění ani skutečnost, že žalobce žalobami proti rozhodnutím z 8. 10. 2009 a z 16. 5. 2012 výslovně nebrojil proti závěru o promlčení těchto dvou pohledávek. Právní názor přijatý ve vztahu k ostatním tehdy napadeným pohledávkám byl totiž uplatnitelný i pro pohledávky týkající se daně z převodu nemovitostí a napadené rozhodnutí bylo soudem zrušeno jako celek pro vady řízení. Skutečnost, že se soud nezabýval námitkami vůči nedoplatkům daně z převodu nemovitostí (neboť takové námitky ve svůj neprospěch žalobce nevznesl) nebránila uplatnění soudem vysloveného obecného právního názoru i na tyto nedoplatky. Výrokem III. soud rozhodl o náhradě nákladů řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (dále „stěžovatel“) napadl výrok II. a III. rozsudku městského soudu kasační stížností, již navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek v tomto rozsahu zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Podle stěžovatele je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, jelikož městský soud posoudil námitku, kterou stěžovatel v žalobě nevznesl. V bodě 31 rozsudku se totiž uchýlil k významovému posunu žalobní námitky, neboť žalobce nenamítal, že by žalovaný nemohl aplikovat právní názor městského soudu ohledně nedoplatků daně z nemovitostí i na jiné nedoplatky. Žalobce pouze brojil proti závěru žalovaného, že ten byl i ve vztahu k nedoplatkům daně z převodu nemovitostí vázán názorem městského soudu týkajícím se otázky promlčení nedoplatků daně z nemovitostí.

[9] Dále namítl, že jakmile žalovaný odepsal nedoplatek (§ 150 odst. 1 daňového řádu), nemohl jej začít znovu evidovat, neboť obnovení evidence nedoplatku žádný právní předpis neumožňuje. Potvrzením, že žalovaný byl oprávněn využít jako důvod pro opětovnou evidenci právní názor městského soudu vyslovený ve zrušujícím rozsudku, který se týkal jiných nedoplatků než nedoplatků daně z převodu nemovitostí, se městský soud podle stěžovatele postavil do role advokáta žalovaného, přičemž jej zavázal svým závazným právním názorem vyřčeným nad rámec žalobou vymezených otázek. Překročil tak své kompetence a vzepřel se zásadě subsidiarity správního soudnictví a jeho poslání chránit veřejná subjektivní práva jednotlivce.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Městský soud rozhodl v souladu se zákonem. Podle žalovaného přestal správce daně evidovat nedoplatky až po jejich zániku, tj. po uplynutí dvacetileté prekluzivní lhůty k 31. 12. 2016, resp. 1. 1. 2017.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatel namítl, že městský soud v důsledku významového posunu posoudil žalobní námitku, kterou stěžovatel v žalobě nevznesl.

[13] Podle Nejvyššího správního soudu se však městský soud žádného významového posunu žalobní námitky nedopustil. Podstatou stěžovatelovy žalobní námitky (viz první odstavec na č. 1. 65 spisu městského soudu, jakož i poslední větu bodu 3 kasační stížnosti) bylo tvrzení, že žalovaný byl vázán svým názorem o promlčení nedoplatků daně z převodu nemovitostí vysloveným v rozhodnutí z 8. 10. 2009, čj. 308151/09/010941108618. Byť toto rozhodnutí bylo později zrušeno rozsudkem městského soudu z 29. 2. 2012, čj. 7 Ca 351/2009-35, stalo se tak z jiných důvodů než nezákonnosti závěru o promlčení nedoplatků daně z převodu nemovitostí. Stěžovatel tak v žalobě namítl, že žalovaný měl i nadále aplikovat svůj původní právní názor na promlčení, neboť v tomto ohledu nebyl vázán žádným závazným právním názorem soudu. Z toho logicky plyne, že podle stěžovatele žalovaný nemohl ve vztahu k nedoplatkům daně z převodu nemovitostí aplikovat žádný jiný právní názor, tedy ani názor městského soudu ohledně nedoplatků daně z nemovitostí. Městský soud tak v bodě 31 napadeného rozsudku správně uchopil podstatu uvedené žalobní námitky, byť v části vznesené implicitně, a vypořádal ji.

[14] Pokud stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že v žalobě brojil „toliko“ proti závěru žalovaného, že ten byl i ve vztahu k nedoplatkům daně z převodu nemovitostí vázán názorem týkajícím se otázky promlčení nedoplatků daně z nemovitostí vysloveným v rozsudku čj. 7 Ca 351/2009-35, jde v podstatě o stejnou námitku vyjádřenou jen jinými slovy. V obou případech je středobodem stěžovatelova tvrzení to, kterým konkrétním názorem se měl žalovaný řídit, a kterým naopak nikoli. Navíc, není jasné, z čeho konkrétně stěžovatel dovozuje, že žalovaný se cítil být ve vztahu k evidenci nedoplatků daně z převodu nemovitostí vázán závazným právním názorem městského soudu. Nejvyššímu správnímu soudu není ze spisové dokumentace zřejmé žádné takové rozhodnutí či vyjádření žalovaného. Ani městský soud v napadeném rozsudku k této části neargumentoval incidenční závazností (tj. závazností v konkrétní věci) rozsudku městského soudu čj. 7 Ca 351/2009-35. V bodu 31 napadeného rozsudku naopak uvedl, že právní názor přijatý ve vztahu k ostatním pohledávkám byl uplatnitelný (pozn. NSS: tedy nikoli závazný ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.) i pro pohledávky týkající se daně z převodu nemovitostí.

[15] Názor stěžovatele, že žalovaný byl vázán svým původním názorem na promlčení, pak nemá oporu v žádném právním předpisu a neplyne ani ze soudní judikatury (přiměřeně rozsudek NSS z 9. 10. 2008, čj. 2 Afs 80/2008-67, č. 1744/2009 Sb. NSS). Závěr městského soudu o uplatnitelnosti právního názoru je projevem obecné zásady, aby správní orgány respektovaly soudní výklad práva, jenž působí jako interpretační vodítko při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech (srov. rozsudek NSS z 12. 1. 2017, 7 Afs 196/2016-33, body 25 a 26 a tam uvedené zdroje). Došlo-li ke zrušení rozhodnutí z 8. 10. 2009, i rozhodnutí z 16. 5. 2012, v nichž žalovaný (nesprávně) přisvědčil žalobcově námitce promlčení, nic žalovanému nebránilo, aby v dalším řízení svůj názor změnil tak, aby odpovídal městským soudem vyslovenému výkladu práva. Konkrétně městský soud v rozsudku čj. 7 Ca 351/2009-35, ve vztahu k běhu promlčecí lhůty k vymáhání nedoplatku daně z nemovitostí (za zdaňovací období druhého čtvrtletí roku 1996), jakož i později v rozsudku z 21. 1. 2015, čj. 3 Af 19/2012-47, plně vyšel z obecného závěru rozsudku Nejvyššího správního soudu z 11. 1. 2012, čj. 1 Afs 43/2011-64, podle něž konkursní přihláška daňového nedoplatku má na promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky ten účinek, že lhůta podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, (i) ve znění účinném do 31. 12. 2007, po dobu konkursu neběží (§ 20 odst. 8 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve spojení s § 112 zákona č. 40/194 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do

pokračování

31. 8. 2012). Uvedený závěr Nejvyššího správního soudu, vykládající § 70 odst. 1 zákona o správě daní a nedoplatků, není omezen jen na nedoplatky daně z nemovitostí, nýbrž dopadá na veškeré daňové nedoplatky, včetně nedoplatků daně z převodu nemovitostí.

[16] Lapidárně řečeno, skutečnost, že žalovaný nebyl vázán právním názorem městského soudu, neznamená, že měl být vázán svým původním (nesprávným) právním názorem na promlčení.

[17] Neobstojí ani námitka, že jakmile žalovaný odepsal nedoplatek, nemohl jej začít znova evidovat, neboť obnovení evidence nedoplatku žádný právní předpis neumožňuje. Došlo-li v reakci na rozsudek městského soudu čj. 7 Ca 351/2009-35, resp. rozsudek čj. 3 Af 19/2012-47, k opětovné evidenci nedoplatku daně, stalo se tak již po 31. 12. 2010, tj. za účinnosti daňového řádu (srov. přechodné ustanovení § 264 odst. 1 uvedeného zákona).

[18] Podle § 149 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, že *předmětem evidence daní, kterou vede správce daně, je zaznamenávání vzniku, stanovení, splnění, popřípadě jiného zániku daňových povinností, a z toho vyplývajících přeplatků, nedoplatků a případných převodů; tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech.*

[19] Podle § 150 odst. 1 uvedeného zákona *se na debetní straně osobních daňových účtů evidují předpisy a odpisy daní, včetně jejich případných oprav, jakož i odpisy nedoplatků.*

[20] Podle § 153 odst. 4 téhož zákona *po marném uplynutí lhůty pro placení daně nedoplatek zaniká.* O této skutečnosti je správce daně rovněž povinen provést záznam na příslušném osobním daňovém účtu a zaniklý nedoplatek z této evidence vymazat (NOVÁKOVÁ, P. komentář k § 153 odst. 4 daňového řádu. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář.* 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s., ISBN 978-80-7400-604-3, s. 572 – 573).

[21] V případě zániku nedoplatku daně v důsledku prekluze tedy formálně nedochází k jeho odepsání nýbrž výmazu. Současně platí, že nedoplatek existuje od svého vzniku (daňová povinnost neuhrazená do dne splatnosti) až do svého zániku (prekluze, úhrada stanovené daně, či změna, zrušení nebo jiný zánik rozhodnutí, kterým byla daň stanovena) (ŠIMEK, K. komentář k § 153 odst. 4 daňového řádu. In: BAXA, J., DRÁB, O. a kol. *Daňový řád: Komentář.* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-18]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X).

[22] Vznikly-li tedy stěžovateli nedoplatky daně z převodu nemovitostí, trvala jeho povinnost tyto nedoplatky uhradit až do okamžiku jejich zániku jedním ze způsobů předvídaných zákonem. Podle Nejvyššího správního soudu je pro nyní projednávanou věc stěžejní, že k 30. 3. 2016 nedošlo k prekluzi práva vymáhat nedoplatky daně z převodu nemovitostí (viz bod [15] výše). Jelikož nenastala ani žádná jiná skutečnost, se kterou by zákon spojoval zánik nedoplatku, trvala povinnost stěžovatele nedoplatek zaplatit, a proto nemohla být evidence těchto nedoplatků (k 30. 3. 2016) nezákonným zásahem. Pokud v návaznosti na uznání stěžovatelovy námitky promlčení práva vymáhat nedoplatky daně z převodu nemovitostí došlo k jejich výmazu, je logické a v souladu se zákonnou povinností evidence, že v důsledku přehodnocení otázky promlčení došlo k revizi výmazu, tj. k evidování po právu existujících nedoplatků na této dani. Tím došlo k navrácení osobního daňového účtu stěžovatele v předešlý, se zákonem souladný, stav, tedy k evidenci toho, co

vidováno být má. Uvedené plyne přímo z § 149 odst. 1 daňového řádu, podle něž se do evidence daní zaznamenává mj. i jiný zánik daňových povinností (a z nich vyplývajících nedoplatků), než jejich splnění. Jak plyne z předchozího bodu, jiným zánikem, resp. jinou skutečností způsobující zánik nedoplatku (vyplývajícího z daňové povinnosti), je promlčení (prekluze) práva vymáhat daňové nedoplatky. Jelikož v nyní projednávané věci k 30. 3. 2016 k prekluzi, ani jinému důvodu zániku, nedošlo, nemohl být v evidenci zaznamenán zánik nedoplatků daně z převodu nemovitostí, a tyto nedoplatky musely být nadále v evidenci zaznamenány. Uvedené ostatně odpovídá cíli postupu při správě daně, jímž je i zabezpečení úhrady daně zjištěné a stanovené ve správné výši (§ 1 odst. 2 daňového řádu), tj. i v souladu se zákonem.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[24] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 25. září 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu