



Zpráva o šetření ve věci vymáhání nezákonně stanovené daně

Dne 22. května 2019 se na veřejného ochránce práv obrátil pan A., bytem xxxx (dále jen „stěžovatel“), s podnětem, ve kterém vyjádřil nesouhlas s postupem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 10 (dále také „správce daně“). Stěžovatel nesouhlasil s vyměřením daně z nemovitých věcí za zdaňovací období let 2014 až 2016, neboť v územním obvodu správce daně nevlastnil žádnou nemovitou věc.

Šetřil jsem zákonnost postupu správce daně, který stěžovateli vyměřil daň z nemovitých věcí. Pochybnosti jsem měl o tom, zda správce daně postupoval správně, když neinicioval přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně za roky 2014 až 2016. Rovněž jsem posoudil, zda správce daně postupoval správně, když v roce 2019 zahájil kroky k vymožení nedoplatku.

A. Shrnutí závěrů

Své závěry na tomto místě pouze stručně shrnuji. Blíže se k nim vyjadřuji v kapitole C.

A.1 Vyměření daně z nemovitých věcí

Postupem nového vlastníka nemovitosti (podání daňového přiznání a úhrada daně) není konzumována povinnost původního vlastníka oznámit správci daně skutečnost, že ztratil postavení poplatníka daně z nemovitých věcí.

Neshledal jsem pochybení v postupu správce daně, který stěžovateli v letech 2014 až 2016 vyměřil daň v souladu s poslední známou daní. Správce daně totiž z důvodu nesplnění oznamovací povinnosti považoval stěžovatele nadále za poplatníka.

Daň z nemovitých věcí stěžovatele za roky 2014 až 2016 není možné změnit (zrušit), neboť již marně uplynula lhůta pro stanovení daně.

A.2 Vymáhání nezákonně stanovené daně

Z judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že princip oddělitelnosti nalézacího a exekučního řízení neplatí absolutně. I v exekučním řízení lze ve výjimečných a odůvodněných případech úspěšně zpochybnit vykonatelný exekuční titul, což povede k zastavení exekuce. Důvodem pro zastavení exekuce je i skutečnost, že správce daně přistoupil k daňové exekuci na základě exekučního titulu, který je na první pohled nezákonný. Jedná se o případy, kdy není třeba složitě přezkoumávat správnost exekučního titulu.

Pokud správce daně ví o skutečnosti, která zakládá nezákonnost exekučního titulu, neměl by k exekuci vůbec přistupovat. V případě stěžovatele proto správce daně pochybil, když přistoupil k vymáhání daně, u které je na první pohled zřejmé, že byla stanovena nezákonně. Vymáhání daně na osobě, která vůbec nebyla poplatníkem, a navíc za situace, kdy daň z nemovitých věcí již byla uhrazena jiným poplatníkem, je nutné považovat za zjevně nespravedlivé. Je namístě, aby exekuci ex offo zastavil.



A.3 Plynulost postupu správce daně

Správce daně je povinen postupovat v souladu se zásadou rychlosti bez zbytečných průtahů. Neměl by nečinně vyčkávat na konec šestileté lhůty pro placení daně a následně „na poslední chvíli“ zahájit kroky k vymožení poplatku, a tím si prodloužit lhůtu pro placení daně. Správce daně by měl naopak plynule činit kroky k úhradě daně.

V případě stěžovatele správce daně evidoval nedoplatek na dani již od poloviny roku 2014, kdy stěžovateli vyměřil daň z nemovitých věcí za rok 2014.

Mám za to, že správce daně postupoval v rozporu se zásadou rychlosti, když podnikl první kroky k vybrání nedoplatku až v roce 2019. Kvůli liknavému postupu správce daně stěžovateli po celou dobu vznikal úrok z prodlení. Pokud by navíc správce daně začal řešit úhradu nedoplatku dříve, eliminovalo by se riziko, že marně uplyne lhůta pro stanovení daně, ve které bylo možné v souladu se základním cílem správy daní závadný stav napravit.

B. Skutková zjištění

Stěžovatel prodal v roce 2013 bytovou jednotku, čímž pozbyl vlastnické právo ke všem nemovitým věcem v územním obvodu správce daně. Prodej bytové jednotky stěžovatel neoznámil správci daně. Domníval se, že postačuje, aby nový vlastník bytové jednotky v roce 2014 podal daňové přiznání a uhradil daň.

Podle stěžovatele byla postupem nového vlastníka konzumována jeho povinnost oznámit správci daně skutečnost, že ztratil postavení poplatníka. Stěžovatel je přesvědčen, že mu od roku 2014 nemohla vzniknout daňová povinnost, neboť již nebyl poplatníkem.

Správce daně však stěžovateli vyměřil daň za roky 2014 až 2016 ve výši poslední známé daně.¹ Stěžovatel má za to, že mu platební výměry nebyly doručeny. Pravidlo o založení platebního výměru do spisu podle § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí² nebylo možné použít, neboť z důvodu prodeje bytové jednotky došlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně.

V roce 2019 stěžovatel obdržel vyznění³ o výši nedoplatku ve výši 3 074 Kč. Proti vyznění stěžovatel podal námitku, kterou správce daně rozhodnutím⁴ zamítl. Správce daně vysvětlil, že daň byla vyměřená ve lhůtě pro stanovení daně. Rovněž upozornil, že stěžovatel nesplnil ohlašovací povinnost podle § 13a odst. 9 zákona o dani z nemovitých věcí.

1 Platebním výměrem ze dne 26. června 2014, č. j. 4247592/14/2010-24403-102721, platebním výměrem ze dne 14. května 2015, č. j. 3860285/15/2010-70461-102721, a hromadným předpisným seznamem ze dne 28. dubna 2016, č. j. 3704596/16/2000-11460-108973.

2 Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

3 Vyznění ze dne 14. února 2019, č. j. 1203585/19/2010-70462-111241.

4 Rozhodnutí ze dne 10. dubna 2019, č. j. 2966682/19/2010-70462-111241.



Správce daně poté přistoupil k daňové exekuci⁵ nedoplatku na dani včetně jejího příslušenství. Následně stěžovatele vyrozuměl platebními výměry⁶ o výši úroku z prodlení. Proti platebním výměrům se stěžovatel odvolal. Stěžovatel rovněž podal u Městského soudu v Praze správní žalobu⁷ proti exekučnímu příkazu a proti rozhodnutí o námitce, o které však soud dosud nerozhodl.

B.1 Vyjádření Finančního úřadu pro hlavní město Prahu

Ředitel Finančního úřadu pro hlavní město Prahu Ing. Václav Žemlička uvedl, že stěžovatel podal v roce 2013 daňové přiznání k dani z nemovitostí s vyčíslenou daní 670 Kč. Pokud v průběhu roku 2013 stěžovatel ztratil postavení poplatníka, pak to měl oznámit správci daně do 31. ledna 2014.

Oznamovací povinnost nemůže být nahrazena podáním daňového přiznání novým vlastníkem nemovité věci ani podáním daňového tvrzení stěžovatele k dani z převodu nemovitostí. Daň z nemovitých věcí stěžovatele, daň z nemovitých věcí nového vlastníka nemovitosti a daň z převodu nemovitostí spravují odlišné úřední osoby, které mají na starost tisíce dalších daňových subjektů. Jednotlivé úřední osoby přitom mohou nahlížet pouze na ty daňové subjekty a pouze na druhy daně, které mají na starost. Po úředních osobách navíc nelze spravedlivě požadovat, aby u každého daňového subjektu ověřovaly, zda je stále vlastníkem nemovité věci, ke které podal daňové přiznání.

Správce daně tedy považoval stěžovatele i v letech 2014 až 2016 za poplatníka, a proto mu vyměřoval daň ve výši poslední známé daně podle § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí. Správce daně přitom stěžovateli zasílal na adresu trvalého pobytu každý rok v květnu složenky s informacemi o daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období, o nedoplatku a o údajích o umístění spisu. Složenky se však nezasílají doporučeně. Správce daně pouze disponuje seznamy daňových subjektů, kterým nebylo možné složenky z různých důvodů vhodit do schránky. V těchto seznamech stěžovatel nefiguruje.

Situaci stěžovatele bylo možné řešit pouze cestou doměření daně nebo přezkoumáním rozhodnutí o stanovení daně. Tyto možnosti však již není možné využít, neboť uplynula lhůta pro stanovení daně.

Dále správce daně uvedl, že se jedná o ojedinělý případ. Většina daňových subjektů řeší nesrovnalosti včas cestou odvolání, podáním dodatečného daňového přiznání či podnětem k přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně. Správce daně dodal, že podle Nejvyššího správního soudu⁸ je třeba řešit situaci, kdy byla jedna a tatáž hodnota zdaněna dvakrát, cestou dodatečného daňového přiznání či obnovou řízení v rámci daňového řízení, v němž byla tato hodnota nesprávně zdaněna.

5 Exekuční příkaz ze dne 14. května 2019, č. j. 4580375/19/2010-80541-111626.

6 Platebními výměry ze dne 24. července 2019, č. j. 6202357/19/2010-70462-111241, č. j. 6202358/19/2010-70462-111241 a č. j. 6202360/19/2010-70462-111241.

7 Soudní řízení je vedené pod sp. zn. 8 Af 20/0219.

8 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. ledna 2013, č. j. 1 Afs 85/2012 - 54, www.nssoud.cz.



Správce daně zjistil, že stěžovatel nevlastní bytovou jednotku až v roce 2019, kdy již uplynula lhůta, ve které bylo možné přezkoumat rozhodnutí o stanovení daně. Pro roky 2017 a 2018 se stěžovatel automatizovaně „překlopil“ do tzv. eliminovaných záznamů, které se postupně prověřují a prozatímně nevyměřují.

B.2 Žádost o součinnost Generálního finančního ředitelství

Po seznámení s podnětem stěžovatele jsem se rozhodl oslovit též Generální finanční ředitelství s žádostí o součinnost, vysvětlení vnitřních procesů správce daně a poskytnutí právního stanoviska k obecně popsaným základním charakteristikám případu.

Žádal jsem o vysvětlení, zda automatizovaný daňový informační systém (ADIS) eviduje situace, kdy správce daně v rámci jednoho zdaňovacího období vyměří daň z nemovitých věcí vícekrát k jedné nemovitosti. Rovněž jsem se dotázal, zda ADIS eviduje případy, kdy osoba ztratí postavení poplatníka z důvodu, že již nevlastní žádnou nemovitost v územním obvodu správce daně. Dále jsem se dotázal, jakým způsobem jsou předávány údaje z katastru nemovitostí správcům daně. Nakonec jsem se ptal, zda se shodujeme v hodnocení, že osobě nemůže vzniknout daňová povinnost, pokud není poplatníkem daně z nemovitých věcí, pouze z důvodu, že nesplnila svou oznamovací povinnost.

B.2.1 Vyjádření Generálního finančního ředitelství

Ředitel sekce Ing. Jiří Fojtík odpověděl, že ADIS umožňuje vyměřit za jednu nemovitou věc daň vícekrát. Zadávání a vyhledávání dat z daňových přiznání je totiž nastaveno podle poplatníka, nikoliv podle nemovité věci. U daně z pozemků je dokonce nutné umožnit vyměření daně za stejná čísla parcel u různých poplatníků. Až v posledních letech došlo k provázání úlohy daně z nemovitých věcí v ADIS na údaje z katastru nemovitostí, které umožňuje efektivnější kontrolu daňových přiznání a dohledávání nesrovnalostí.

ADIS přitom neumožňuje správci daně pořídit dávkový výpis poplatníků, kteří již podle katastru nemovitostí nejsou poplatníky na rozdíl od předchozího zdaňovacího období. Takovou skutečnost lze zjistit pouze v porovnání s jednotlivými daňovými přiznáními.

Dále upozornil, že předmětem daně z nemovitých věcí jsou i nemovité věci nezapsané v katastru nemovitostí a poplatníkem daně je v některých případech nájemník či pachtýř. Podáním daňového přiznání nového vlastníka tak nemůže být konzumována oznamovací povinnost podle § 13a odst. 9 zákona o dani z nemovitých věcí.

Generální finanční ředitelství se se mnou shoduje, že pokud správce daně zjistí, že daňový subjekt již není za dané zdaňovací období poplatníkem, měl by učinit kroky k zahájení postupu k přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně (pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně). Osobě, která přestane být poplatníkem, totiž nemůže vzniknout poplatková povinnost pouze z důvodu, že nesplnila svou oznamovací povinnost.

Ředitel sekce Ing. Jiří Fojtík se také vyjádřil k novému informačnímu systému. Jedním z úkolů Finanční správy ČR je zajištění technické podpory, aby již nedocházelo k obdobným případům jako případ stěžovatele.



C. Právní hodnocení

Pro přehlednost rozdělím následující kapitolu do více částí.

C.1 Vyměření daně z nemovitých věcí

Podle § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí se daňové přiznání nepodává, pokud je poplatník podal na některé z předchozích zdaňovacích období a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně. Správce daně v těchto případech vyměří daň ve výši poslední známé daně. Takové vyměření probíhá „automatizovaně“. Správce daně nepřezkoumává jednotlivé daňové povinnosti, pouze vygeneruje platební výměr.

Stěžovatel v roce 2013 podal daňové přiznání ke své bytové jednotce, kterou však v průběhu téhož roku prodal, ale tuto skutečnost neoznámil správci dani. Správce daně proto považoval stěžovatele nadále za poplatníka a vyměřil mu daň za roky 2014 až 2016 v souladu s daní tvrzenou v roce 2013.

Stěžovatel má za to, že správce daně nemohl aplikovat pravidlo o vyměření daně v souladu s poslední známou daní, neboť nebyl splněn předpoklad, že nedošlo ke změně rozhodných skutečností pro stanovení daně.

Pro posouzení případu stěžovatele jsem považoval za nutné zjistit, zda správce daně mohl mít v roce 2014 informaci o tom, že vyměřuje k jedné nemovitosti daň dvakrát. Pokud by tomu tak bylo, musel by podniknout kroky k vyjasnění situace, aby daň stanovil ve správné výši v souladu s cílem správy daní.⁹

Zjistil jsem, že současné technické provedení ADIS skutečně umožňuje vyměřit k jedné nemovitosti daň dvakrát, neboť zadávání a vyhledávání dat z daňových přiznání je nastaveno podle poplatníka, nikoliv podle nemovité věci. Správce daně si skutečně nemusel být při vyměřování daně nového vlastníka vědom toho, že bytovou jednotku zdaňuje dvakrát. Z podkladů, které mám k dispozici, nic nenasvědčuje tomu, že by správce daně takovou informaci disponoval.

Nemohu shledat pochybení v postupu správce daně, který stěžovateli v letech 2014 až 2016 vyměřil daň v souladu s poslední známou daní.

C.1.1 Oznamovací povinnost

Ustanovení § 13a odst. 9 zákona o dani z nemovitých věcí stanovuje, že ztratil-li ten, kdo byl poplatníkem daně z nemovitých věcí, postavení poplatníka z důvodu, že se změnila vlastnická práva ke všem nemovitým věcem (podléhajícím dani z nemovitých věcí) v územním obvodu správce daně nebo z důvodu, že tyto nemovité věci zanikly, je povinen oznámit tuto skutečnost správci daně nejpozději do 31. ledna následujícího zdaňovacího období.¹⁰

⁹ Viz § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ Viz § 13a odst. 9 zákona o dani z nemovitých věcí.



Stěžovatel svou oznamovací povinnost nesplnil. Měl za to, že postupem nového vlastníka bytové jednotky (podáním daňového přiznání a úhradou daně) byla konzumována jeho povinnost oznámit správci daně skutečnost, že ztratil postavení poplatníka.

Pro naplnění oznamovací povinnosti však nepostačuje, pokud nový vlastník nemovitosti přizná a uhradí daň. Pokud by tomu tak bylo, byla by ve většině případů oznamovací povinnost zcela nadbytečná. Měla by smysl pouze v případě, že by nemovitá věc zanikla nebo by nový vlastník daň nepřiznal. Původní vlastník však často nemá možnost zjistit, zda nový vlastník plní své daňové povinnosti. Navíc, jak Generální finanční ředitelství upozornilo, předmětem daně z nemovitých věcí jsou i nemovité věci nezapsané v katastru nemovitostí a poplatníkem daně je v některých případech nájemník či pachtýř. Daňový subjekt proto může být nadále poplatníkem daně, přestože již nevlastní žádnou věc zapsanou v katastru nemovitostí, která podléhá dani z nemovitých věcí.

Jak jsem již uvedl výše, ADIS je nastaven tak, že zadávání a vyhledávání dat z daňových přiznání je nastaveno podle poplatníka, nikoliv podle nemovité věci. Správce daně tedy po zpracování daňového přiznání nového vlastníka nemá informaci o tom, že se jedná o nemovitost, ke které trvá daňová povinnost jiného poplatníka.

Navíc úřední osoby mají přístup pouze k údajům o daňových povinnostech daňových subjektů, které mají na starosti. Nemohou nahlížet na osobní daňové účty jiných poplatníků a porovnávat daňové povinnosti. Vzhledem k počtu poplatníků daně z nemovitých věcí by ani nebylo reálně proveditelné, aby úřední osoby takto podrobně zkoumaly daňové povinnosti každého jednotlivého poplatníka daně z nemovitých věcí. K individuálním kontrolám dochází zejména v případech, kdy má správce daně nějakou pochybnost o správnosti tvrzené daně.

Oceňuji proto, že v posledních letech došlo k provázání úlohy daně z nemovitých věcí v ADIS na údaje z katastru nemovitostí. Zřejmě z tohoto důvodu se stěžovatel pro roky 2017 a 2018 „překlopil“ do eliminovaných záznamů, které správce daně postupně prověřuje (a prozatímně nevyměřuje), jak mu to umožňuje pracovní vytížení.

Shrnuji, že postupem nového vlastníka nemovitosti není konzumována povinnost původního vlastníka oznámit správci daně skutečnost, že ztratil postavení poplatníka.

C.1.2 Doručení rozhodnutí o stanovení daně

Pokud správce daně vyměřuje daň podle § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí v souladu s poslední známou daní, pak nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem a platební výměr nemusí obsahovat odůvodnění. Pouze se založí do spisu a nelze se proti němu odvolat.

Stěžovatel má za to, že mu platební výměry nebyly řádně doručeny. Chtěl by dosáhnout doručení platebních výměrů, aby se proti nim mohl bránit.

S námitkou stěžovatele se nemohu ztotožnit. Kvůli nesplnění oznamovací povinnosti stěžovatelem správce daně vycházel z předpokladu, že se okolnosti rozhodně pro stanovení daně nezměnily.



Podle § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí proto správce daně vyměřil daň za roky 2014 a 2015 platebním výměrem. Správce daně by mohl stěžovateli pouze zaslat stejnopis platebního výměru, proti kterému by však nebylo možné podat odvolání.

Dodávám, že za rok 2016 správce daně vyměřil daň hromadným předpisným seznamem, který byl řádně doručený v souladu s § 50 daňového řádu. Proti hromadnému platebnímu výměru bylo možné podat odvolání.

C.1.3 Přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně

Nesplnění oznamovací povinnosti stěžovatele mělo ten důsledek, že správce daně vyměřil stěžovateli daň za roky 2014 až 2016. Jak se však později ukázalo, stěžovatel v tomto období nebyl poplatníkem, neboť pozbyl vlastnické právo k nemovitostem v územním obvodu správce daně. Nelze tedy jinak než uzavřít, že daň byla stěžovateli stanovena v rozporu se zákonem.

Správce daně poukazuje na rozsudek¹¹ Nejvyššího správního soudu, podle kterého lze takovou situaci řešit prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání nebo za použití mimořádných opravných prostředků. Zmíněný rozsudek se týkal předchozí právní úpravy, která obnovu řízení a přezkoumávání daňových rozhodnutí (na žádost i z moci úřední) řadila do kategorie mimořádných opravných prostředků. Daňový řád oproti tomu rozlišuje mimořádný opravný prostředek (návrh na povolení obnovy řízení) a dozorčí prostředky (nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí). Jedná se však pouze o rozdíl v kategorizaci opravných prostředků (zda se k nim přistupuje na návrh nebo z moci úřední). Na použitelnosti rozsudku soudu nemá nová právní úprava vliv.

V případě stěžovatele nepřipadá v úvahu obnova řízení, neboť nevyšly najevo nové skutečnosti či důkazy, které nemohly být bez zavinění stěžovatele uplatněny dříve. Skutečnost, že stěžovatel ztratil postavení poplatníka, mohl správci daně oznámit již od roku 2013.

Nejvhodnější cestou pro řešení případu stěžovatele by bylo nařízení přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně. Smyslem nařízení přezkoumání rozhodnutí je právě řešení rozhodnutí vydaných v rozporu se zákonem. Rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti osoby, která vůbec nebyla poplatníkem daně z nemovitých věcí, je takovým nezákonným rozhodnutím.

Stěžovateli totiž nemohla vzniknout daňová povinnost, pokud nebyl poplatníkem daně, pouze z důvodu, že nesplnil svou oznamovací povinnost. **Za nesplnění oznamovací povinnosti lze pouze přistoupit k uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a daňového řádu. Pokud je mi známo, k tomuto kroku správce daně nepřistoupil. V současné době již navíc marně uplynula lhůta pro uložení pokuty podle § 247a odst. 5 daňového řádu.**

11 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. ledna 2013, č. j. 1 Afs 85/2012 - 54, www.nssoud.cz.



K nařízení přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně je však možné přistoupit pouze, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně.¹² Ostatně ani doměřit daň či nařídit obnovu řízení nelze po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně.

Lhůtu pro stanovení daně upravuje § 148 daňového řádu tak, že její základní délka činí 3 roky. Lhůta začne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání. U daně z nemovitých věcí se daňové přiznání podává vždy do 31. ledna příslušného kalendářního roku. Pro daňové povinnosti za roky 2014 až 2016 tak již uplynula lhůta pro stanovení daně. Není mi přitom známá žádná skutečnost, která by přerušovala nebo stavěla běh lhůty.

Shrnuji, že daň z nemovitých věcí stěžovatele za roky 2014 až 2016 již není možné změnit (zrušit) prostřednictvím opravných prostředků ani cestou doměření daně, neboť již marně uplynula lhůta pro stanovení daně.

Dodávám, že bez omezení lhůtou lze zrušit pouze nicotná rozhodnutí.¹³ Na základě dostupných informací však nepovažuji rozhodnutí o stanovení daně za roky 2014 až 2016 za nicotná, neboť rozhodoval věcně příslušný správce daně, neměla svůj původ v jiném nicotném rozhodnutí ani se nejedná o neuskutečnitelná (či vnitřně rozporná) rozhodnutí.

C.1.4 Zasílání složenek

Správce daně tvrdí, že stěžovateli každý rok zasílal na adresu trvalého pobytu složenku s informacemi o daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období, o nedoplatku a o údajích o umístění spisu. Stěžovatel však namítá, že žádné složenky neobdržel. Dotázal jsem se proto správce daně, zda složenky skutečně zasílal.

Správce daně mi sdělil, že se složenky nezasílají doporučeně. Správce daně pouze disponuje seznamy daňových subjektů, kterým nebylo možné složenky z různých důvodů vhodit do schránky. V těchto seznamech stěžovatel nefiguruje. Správce daně ke svému vyjádření přiložil výpisy z ADIS s údajem o trvalém pobytu stěžovatele, na základě kterých byly tištěny a rozesílány složenky.

Zjistil jsem tedy, že správce daně skutečně učinil kroky k doručení složenek stěžovateli. Vzhledem k tomu, že se složenky nezasílají doporučeně, mohlo se stát, že si stěžovatel složenky nevyzvedl ve své poštovní schránce.

Zaslání složenky **nepodmiňuje vyměření daně z nemovitých věcí**. I pokud by správce daně složenku nezaslal, nemělo by to na daňovou povinnost vliv. Na tom nic nemění, že Finanční správa ČR na dlouhodobém zasílání složenek již založila svou správní praxi. To pouze znamená, že poplatníci očekávají obdržení složenky s údaji o daňové povinnosti.

12 Viz § 122 odst. 3 daňového řádu.

13 Viz § 105 daňového řádu.



C.2 Vymáhání nezákonně stanovené daně

Ohledně správních rozhodnutí obecně platí presumpce správnosti správních rozhodnutí. Správnost rozhodnutí o stanovení daně nebyla v případě stěžovatele formálně nikdy zpochybněna (a vzhledem k uplynutí lhůty pro stanovení daně již ani zpochybněna být nemůže). V praxi přitom platí teze o oddělitelnosti nalézacího a exekučního řízení, podle které nelze v exekučním řízení zpochybňovat zákonnost rozhodnutí o stanovení daně. I z ní však judikatura správních soudů dovodila existenci výjimek.

Je proto třeba se dále zabývat tím, zda byl správce daně oprávněn v případě stěžovatele vymáhat uloženou daň, nebo zda měl vzhledem k výjimečným okolnostem případu přihlídnout k tomu, že před zahájením vymáhání vyšlo najevo, že daň byla stanovena nezákonně.

C.2.1 Problematika vymáhání nezákonně stanoveného plnění v judikatuře

Exekucí k vymození pohledávky z exekučního titulu vydaného v rozporu se zákonem se opakovaně zabýval Ústavní soud. V nedávné době posuzoval¹⁴ případ, kdy soudní exekutor vydal vědomě nezákonné usnesení, kterým dlužníkovi uložil povinnost uhradit náklady exekuce a následně se je pokusil exekučně vymoci.

Ačkoliv platí, že v zásadě nelze v exekučním řízení přezkoumávat správnost exekučního titulu, tato zásada však neplatí podle Ústavního soudu bezvýjimečně. Občanský soudní řád umožňuje exekuci zastavit, pokud je tu jiný důvod, pro který rozhodnutí nelze vykonat. Podle Ústavního soudu je třeba uvedený důvod pro zastavení exekuce aplikovat i na případ, kdy se soudní exekutor domáhal výkonu exekučních titulů, které sám jako orgán veřejné moci nezákonně vydal.

Závěry Ústavního soudu jsou aplikovatelné také na daňovou exekuci podle daňového řádu, jak ostatně sám Ústavní soud potvrdil.¹⁵ Výslovně uvedl, že závěry k důvodu pro zastavení exekuce podle § 268 odst. 1 písm. h) občanského soudního řádu¹⁶ jsou přenositelné na důvod pro zastavení daňové exekuce podle § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu.

Obdobně se k možnosti prolomení teze oddělitelnosti nalézacího a exekučního řízení vyjadřoval i Nejvyšší správní soud,¹⁷ když shrnul, že nelze bezvýjimečně trvat na závěru oddělitelnosti nalézacího a exekučního řízení. I v exekučním řízení lze úspěšně zpochybnit vykonatelný exekuční titul, což povede k zastavení exekuce.

Důvodem pro zastavení exekuce podle § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu může být (1) existence okolností, pro které další provádění výkonu je způsobilé založit kolizi s procesními zásadami, na nichž je výkon rozhodnutí vybudován, (2) výkon rozhodnutí se přičí účelu, který se jím sleduje, totiž zajistit (efektivní) splnění povinnosti vyplývajících

14 Nález Ústavního soudu ze dne 26. února 2019, sp. zn. III. ÚS 4274/18, <https://nalus.usoud.cz/>.

15 Nález Ústavního soudu ze dne 8. srpna 2017, sp. zn. Pl. ÚS 9/15 (N 138/66 SbNU 333; 338/2017 Sb.).

16 Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.

17 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. srpna 2019, č. j. 8 Afs 250/2018 - 54, č. 3952/2020 Sb. NSS, www.nssoud.cz.



z vykonávaného titulu, (3) výkon rozhodnutí by vedl ke zjevné nespravedlnosti, nebo (4) by výkon rozhodnutí byl v rozporu s principy právního státu.

Vždy se však musí **jednat o důvody jasné, na první pohled zřejmé**. Pokud je osoba povinná navrhnout, soud, popř. správní orgán, se jimi musí zabývat. Navíc při zkoumání, zda exekuční titul netrpí zásadními vadami, není relevantní, zda a jak efektivně hájil povinný svá práva v nalézacím řízení.

C.2.2 Aplikace na případ stěžovatele

V posledních letech se zformovala judikatura, podle které není možné přistoupit k vymáhání exekučního titulu, o kterém je na první pohled zřejmé, že je nezákonný.

Není přitom podle mého názoru rozhodné, zda správce daně věděl o skutečnostech zakládajících nezákonnost již v době vydání exekučního titulu. Zásadní je, že o této nezákonnosti věděl před zahájením exekuce. Tak tomu bylo i v případě stěžovatele, když před zahájením exekuce vyšlo najevo (bylo na první pohled zřejmé), že stěžovatel vůbec nebyl poplatníkem za roky 2014 až 2016. Tato informace **vyplývala z katastru nemovitostí, který je veřejným seznamem a platí u něj princip materiální a formální publicity**.¹⁸

Případ stěžovatele je o to závažnější, neboť správce daně vymáhal daň s **vědomím, že vybírá daň podruhé za stejnou nemovitost**. Správce daně již jednou obdržel úhradu daně od nového vlastníka bytové jednotky. Cíl správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, tak byl naplněn. Správce daně nemůže být veden snahou naplnit veřejný rozpočet bez ohledu na skutečný stav věci a vymáhat nezákonně stanovenou daň. Zákonodárce proto správcům daně umožnil z moci úřední zastavit daňovou exekuci, aby zabránil situacím, kdy je na daňových subjektech nespravedlivě vymáhána daň.

Domnívám se tedy, že pokud správce daně ví o skutečnosti, která zakládá nezákonnost exekučního titulu, neměl by k exekuci vůbec přistupovat. **Bylo by zbytečně formalistické, aby správce daně přistoupil k vydání exekučního příkazu a následně by (z moci úřední nebo na návrh) zastavil daňovou exekuci. Takový postup by byl v rozporu se zásadou ekonomie řízení**.¹⁹ Správce daně musí postupovat vždy tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Formálním zahájením exekuce by správce daně zbytečně vytvořil exekuční náklady. Navíc by nehospodárně vedl dílčí řízení ve věci vydání exekučního příkazu a ve věci zastavení daňové exekuce. Jinými slovy by zahajoval daňovou exekuci s vědomím, že ji následně zastaví.

V případě stěžovatele proto správce daně pochybil, když přistoupil k vymáhání nezákonně stanovené daně. Vymáhání daně na osobě, která vůbec nebyla poplatníkem (neměla nikdy nést daňové zatížení), a navíc za situace, kdy daň z nemovitých věcí již byla uhrazena jiným

¹⁸ Viz § 980 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších právních předpisů.

¹⁹ Viz § 7 odst. 2 daňového řádu.



poplatníkem, je nutné považovat za zjevně nespravedlivé.²⁰ Nyní je proto namístě, aby správce daně exekuci ex offo zastavil.

Nepřehlédl jsem, že se stěžovatel obrátil na správní soud se žalobou proti exekučnímu příkazu. Konečné rozhodnutí stran zákonnosti exekučního příkazu tak bude na soudu, který může na rozdíl ode mě autoritativně zrušit exekuční příkaz, pokud dospěje k závěru, že je nezákonný. I pokud by však dospěl k závěru, že byl exekuční příkaz vydaný v souladu se zákonem, nic nebrání správci daně posoudit, zda je dán důvod pro zastavení exekuce podle § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu. Nejvyšší správní soud²¹ vyložil, že zákonnost vydání exekučního příkazu **nebrání posouzení, zda byl naplněn důvod pro zastavení exekuce i v případech, kdy překážku vymáhání zakládá skutečnost mající původ ve vadě exekučního titulu.**

C.3 Plynulost postupu správce daně

Správce daně má poměrně dlouhý časový prostor, ve kterém musí zajistit úhradu daně. Základní délka lhůty pro placení daně podle § 160 daňového řádu je 6 let a začne běžet ode dne splatnosti daně. U daně z nemovitých věcí (do výše 5 000 Kč) nastává splatnost 31. května příslušného zdaňovacího období.²²

Správce daně musí v této lhůtě zahájit kroky k vybrání nedoplatku na dani. Je přitom povinen postupovat v souladu se zásadou rychlosti bez zbytečných průtahů.²³ Správce daně by neměl nečinně vyčkávat na konec lhůty pro placení daně a následně „na poslední“ chvíli zahájit kroky k vymožení poplatku, a tím si prodloužit lhůtu pro placení daně. Správce daně by měl naopak plynule činit kroky k úhradě daně.

V případě stěžovatele správce daně evidoval nedoplatek na dani již od poloviny roku 2014, kdy stěžovateli vyměřil daň z nemovitých věcí za rok 2014. Z doložených podkladů správcem daně a stěžovatelem přitom nevyplývá, že by správce daně učinil kroky k vybrání nedoplatků dříve než v únoru 2019, kdy stěžovateli zaslal vyrozumění o výši nedoplatku.

Mám za to, že správce daně postupoval v rozporu se zásadou rychlosti, když podnikl první kroky k vybrání nedoplatku až v roce 2019.

Kvůli liknavému postupu správce daně stěžovateli po celou dobu vznikal úrok z prodlení. Pokud by navíc správce daně začal řešit úhradu nedoplatku dříve, eliminovalo by se riziko, že marně uplyne lhůta pro nařízení přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně.

²⁰ Tedy, slovy Nejvyššího správního soudu, důvodem pro zastavení exekuce podle § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu je to, že výkon rozhodnutí by vedl ke zjevné nespravedlnosti.

²¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. srpna 2019, č. j. 8 Afs 250/2018-54, č. 3952/2020 Sb. NSS, www.nssoud.cz.

²² Viz § 15 odst. 2 zákona o dani z nemovitých věcí.

²³ Viz § 7 odst. 1 daňového řádu.

D. Informace o dalším postupu

Zprávu zasílám řediteli Finančního úřadu pro hlavní město Prahu Ing. Václavu Žemličkovi a podle § 18 odst. 1 zákona o veřejném ochránci²⁴ práv jej žádám, aby se ve lhůtě 60 dnů od jejího doručení vyjádřil ke zjištěným pochybením a informoval mě o přijatých opatřeních k nápravě. Zpráva shrnuje mé dosavadní poznatky, které mohou být podkladem pro závěrečné stanovisko podle § 18 odst. 2 zákona o veřejném ochránci práv.

Zprávu zasílám rovněž stěžovateli.

Brno 18. května 2020

JUDr. Stanislav Křeček v. r.
veřejný ochránce práv
(zpráva je opatřena elektronickým podpisem)

²⁴ Zákon č. 349/1999 Sb., o veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů.