



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyň: a) M. F., a b) M. N., obě zast. JUDr. Jiřím Šmrhou, advokátem se sídlem Plánkova 600, Strakonice, proti žalovanému: **Finanční úřad v Blatné**, se sídlem třída J. P. Koubka 91, Blatná, v řízení o kasační stížnosti žalobkyň proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 10. 2008, č. j. 10 Ca 156/2008 - 35,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelky domáhají zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jejich žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), jenž má spočívat v provádění daňové kontroly Finančním úřadem v Blatné (dále jen „žalovaný“), a to ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob a dani z přidané hodnoty u daňového subjektu Ing. V. F., jenž během daňové kontroly zemřel.

II.

Stěžovatelky proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňují důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

Stěžovatelky nejprve rekapitulují, že žalovaný zahájil na přelomu let 2007 a 2008 daňovou kontrolu týkající se daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty za léta 2004, 2005 a 2006 s podnikatelem Ing. V. F., který v průběhu daňové kontroly, konkrétně 24. 1. 2008, zemřel. Žalovaný poté daňovou kontrolu neukončil, nýbrž vyzval stěžovatelky, které se staly dědičkami po svém manželovi, respektive otci, aby si zvolily společného zástupce pro daňové řízení, a následně je vyzval k předložení účetních dokumentů a k prokázání skutečností vyjmenovaných ve výzvách ze dnů 21. 4. 2008 a 22. 5. 2008 (*pozn. soudu*: stěžovatelky uvedly, že šlo o výzvu ze dne 3. 6. 2008, což však bylo pouze datum jejího doručení). Proti tomu podal jejich daňový zástupce námitku, která byla zamítnuta dvěma rozhodnutími žalovaného ze dne 26. 6. 2008. Proto podaly stěžovatelky žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. V ní, i nyní v kasační stížnosti, tvrdily a tvrdí, že postupem žalovaného jsou zkráceny na svém právu na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby ve smyslu článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a v právu na spravedlivý proces ve smyslu jejího článku 36.

Toto porušení spatřují stěžovatelky v tom, že je v daňové kontrole pokračováno, přestože ony samy nemají o podnikání zemřelého žádné poznatky a vědomosti a nemohou tak účinně konzumovat práva daňového subjektu uvedená v § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), zejména právo předkládat a navrhopat během daňové kontroly důkazní prostředky, klást svědkům a znalcům věcné otázky a vyjádřit se věcně a seriózně před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, případně navrhnout její doplnění. Vzhledem k tomu, že stěžovatelky jako právní nástupkyně nemají o podnikání zemřelého žádné poznatky a vědomosti, nemohou účinně plnit povinnosti daňového subjektu dle § 31 odst. 9 daňového řádu. Ani vdova jako první stěžovatelka ani pozůstalá dcera jako druhá stěžovatelka totiž s podnikáním zemřelému nijak nepomáhaly, ostatně druhá stěžovatelka se v roce 1997 odstěhovala s manželem do Prahy. Za této situace nejsou objektivně schopny unést důkazní břemeno, ovšem postupem správce daně se dostávají nuceně a proti své vůli do značně nevýhodného postavení, které je již během daňové kontroly diskvalifikuje a diskriminuje, což nelze vyřešit ani tím, že si najmou kvalifikovaného zástupce, neboť ani on nemůže mít k dispozici konkrétní informace o podnikání zemřelého.

Tato situace přitom není českým právním řádem explicitně upravena, a proto je třeba postupovat podle základních zásad daňového řízení a v souladu s Listinou základních práv a svobod. Ustanovení § 40 odst. 7 daňového řádu totiž pamatuje pouze na to, kdo a jak podává za zemřelý daňový subjekt daňové přiznání, nijak ovšem nezmiňuje, že by právní nástupce měl i povinnost pokračovat v daňové kontrole. Použít nelze ani § 10 daňového řádu, neboť stěžovatelky nelze pokládat za zástupkyně zesnulého Ing. V. F. Použít podle stěžovatelek nejde ani § 6 odst. 1 daňového řádu, neboť ten sice označuje za daňový subjekt i právního nástupce, ovšem ani nastoupení stěžovatelek jako jeho dědiček do práv a povinností zemřelého neumožňuje podle nich pokračovat v daňové kontrole, aniž by tím stěžovatelky zpochybňovaly své právní nástupnictví po zemřelém z hlediska hmotného práva, včetně povinnosti uhradit případné nedoplatky na daních podle § 57 odst. 3 daňového řádu. Pokud tak právní řád nezakotvuje právo správce daně pokračovat

v daňové kontrole i po smrti daňového subjektu, byl by takový postup porušením článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, navíc je i porušením základních zásad daňového řízení upravených v § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu, tedy zásady součinnosti, přiměřenosti a zákonnosti.

Za nesprávný označují stěžovatelky naopak názor krajského soudu, který právní základ pokračování v daňové kontrole našel v § 6 odst. 1, § 16 odst. 1 a § 57 odst. 3 daňového řádu. Z § 6 odst. 1 daňového řádu má podle nich ovšem toliko vyplývat, jaké procesní, nikoli hmotněprávní, postavení mají dědicové. Ustanovení jeho § 16 odst. 1 pak pouze určuje, na jakém místě se má daňová kontrola konat. Zejména pak zdůrazňují, že pokud jeho § 57 odst. 3 hovoří o přechodu daňové povinnosti vzniklé před smrtí daňového subjektu na dědice, nelze při výkladu tohoto ustanovení směšovat daňovou povinnost a daňové řízení včetně pokračování v daňové kontrole, neboť zákonodárce vyhradil pojem „daňová povinnost“ pro existující subjektivní a objektivní platební daňovou povinnost, a nikoli pro jakékoli související, zpravidla procesní, daňové povinnosti, jak naznačuje i použití spojení daňová povinnost v § 41 odst. 1, 2, 4, 5 a 6 daňového řádu. Z toho stěžovatelky dovozují, že na ně přešla pouze ta práva a povinnosti Ing. V. F., jež souvisejí s jeho daňovou povinností vzniklou před jeho smrtí.

Konečně pak stěžovatelky poukazují na to, že postup žalovaného odporoval článku 36 Listiny základních práv a svobod, když právo na spravedlivý proces v sobě zahrnuje rovněž právo na rovné postavení stran, právo na objektivní možnost uplatňování svých práv a plnění svých povinností, zejména těch, jež jsou zákonem uloženy. V daném případě ovšem považují stěžovatelky požadavky žalovaného týkající se výdajů na plnění od společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o., které citují, za zcela nesplnitelné, neboť pouze zesnulý Ing. V. F. osobně vedl jednání se svědkem M., na jehož svědectví je patrně postavena celá daňová kontrola. Přitom nesplnění takto uložených povinností by vedlo k nepříznivým závěrům daňové kontroly. Jinak řečeno klást takovéto důkazní požadavky na stěžovatelky, které o obsahu podnikání zemřelého věděly pouze to, že se nějak podniká, má pro ně likvidační následky, čehož si žalovaný musel být vědom.

Krajský soud se přitom touto námitkou objektivní nemožnosti konzumace práv obsažených v § 16 odst. 4 daňového řádu fakticky nezabýval a postavil svůj rozsudek toliko na gramatickém výkladu jeho § 6 a § 16, aniž by vzal, v souladu s judikaturou Ústavního soudu, v potaz i další výkladové metody, které by závěry gramatického výkladu korigovaly.

Stěžovatelky tudíž uzavírají, že pokračováním daňové kontroly žalovaný nadřazuje fiskální zájmy státu jejich základním právům, a proto se dovolávají práva na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s. Splnění podmínek pro aplikaci tohoto procesního ustanovení přitom spatřují v tom, že daňová kontrola u nich stále pokračuje, porušuje práva, jež vyjmenovaly, a rozhodnutí o námitce dle § 16 odst. 6 daňového řádu není rozhodnutím podle § 32 daňového řádu a nelze proti němu podat žalobu dle § 65 s. ř. s.

Z těchto důvodů navrhuje, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Ke kasační stížnosti stěžovatelky připojily návrh na vydání předběžného opatření, jímž by bylo přerušeno provádění daňové kontroly až do rozhodnutí o kasační stížnosti samé. Tento návrh byl zamítnut usnesením tohoto soudu ze dne 17. 12. 2008, č. j. 2 Aps 5/2008 - 73.

III.

Žalovaný ve svém vyjádření poukazuje na to, že daňové kontroly byly zahájeny ještě s právním předchůdcem stěžovatelek, zemřelým Ing. V. F. Po jeho úmrtí zjišťoval žalovaný, kdo je jeho právním nástupcem, a po zjištění, že jsou to stěžovatelky jako jeho dědičky, je standardním způsobem podle § 6 odst. 1 a § 10 odst. 6 daňového řádu vyzval, aby si zvolily společného zástupce pro daňové řízení. Stěžovatelky si zvolily, že je bude zastupovat jedna z nich, paní M. N., ta si pak podle § 10 odst. 3 zvolila jako zástupce svého manžela Ing. N. Poté už pokračovala daňová kontrola se stěžovatelkami takto zastoupenými, přičemž během této kontroly vypověděla paní N. plnou moc svému manželovi a udělila ji daňovému poradci Ing. H. Žalovaný vychází z ustanovení § 6 odst. 1 a § 57 odst. 3 daňového řádu, jimiž zdůvodňuje, proč bylo daňové řízení vedeno s právními nástupci zemřelého, tedy stěžovatelkami, a to poté, co jejich právní předchůdce pozbyl svou smrtí právní subjektivitu včetně způsobilosti být účastníkem daňového řízení. Žalovaný dále poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se právního nástupnictví, konkrétně na rozsudek jeho rozšířeného senátu ze dne 13. 5. 2008, sp. zn. 8 Afs 78/2006, přičemž procesní nástupnictví stěžovatelek dovozuje z toho, že jednostranným úkonem neodmítly dědictví. O tom, že jsou stěžovatelky právními nástupkyněmi po Ing. V. F., není pochyb a není to ani rozporováno, jsou tudíž právními nástupkyněmi i ve smyslu § 6 odst. 1 daňového řádu a jako takové vstoupily do všech práv a povinností zemřelého, nikoli pouze do práv procesních. Žalovaný nesouhlasí s námitkami stěžovatelek a k údajné nemožnosti unést důkazní břemeno připomíná, že si stěžovatelky zvolily téhož daňového zástupce jako předtím jejich právní předchůdce, Ing. V. F. Souhlasí i s právním posouzením, jež provedl ve věci krajský soud. Konečně pak upozorňuje, že povinnost unést daňové břemeno nese podle § 31 odst. 9 daňového řádu každý daňový subjekt a nelze z něj hledat výjimky „z objektivních důvodů“, nelze se jej zprostit, přičemž zákon počítá i s jeho neunesením, jež vyvolá možnost stanovit daň podle pomůcek. Stěžovatelky mají všechna práva daňového subjektu a mají stejná práva a povinnosti jako jiné daňové subjekty, včetně práv plynoucích z § 16 odst. 4 daňového řádu, navíc jsou zastoupeny daňovým poradcem znalým daňového řádu i dalších předpisů a jejich práva jsou tudíž dostatečně chráněna. Výzvy, jež stěžovatelky označují za nesplnitelné a likvidační, byly standardními výzvami k prokázání určitých specifikovaných skutečností podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Konečně pak žalovaný zdůrazňuje, že meritem tohoto soudního přezkumu není, zda stěžovatelky jsou schopny unést důkazní břemeno, nýbrž to, zda pokračující daňová kontrola je nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. a násl., či nikoliv.

IV.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že dne 22. 11. 2007 se k žalovanému dostavil Ing. V. F., aby podal dodatečná daňová přiznání na daň z příjmů fyzických osob a daň z přidané hodnoty za období let 2006 a 2007, kdy prováděl převážně montáže hadicových armatur a kovoobrábění, přičemž podnikal sám, za výpomoci členů rodiny. Důvodem podání dodatečných daňových

přiznání bylo chybné uplatnění nároku na odpočet daní na základě dokladů, které přiložil. Pracovníci žalovaného mu v reakci na to sdělili, že u něj zahajují daňovou kontrolu za období let 2004 a 2005, a upřesnili, jaké doklady si má pro tuto daňovou kontrolu připravit. Poté Ing. V. F. udělil plnou moc k zastupování v daňovém řízení daňovému poradci Ing. T. H. Ten následně nahlédl do daňového spisu. Dne 18. 1. 2008 převzali pracovníci žalovaného evidenci majetku, inventurní soupisy zásob a zahájili daňovou kontrolu také za rok 2006. Dne 24. 1. 2008 Ing. V. F. spáchal sebevraždu. Daňový poradce sdělil žalovanému, že tím zanikla jeho plná moc a že se domnívá, že za této situace nelze v daňové kontrole pokračovat. K dotazu soudní komisařky v řízení o dědictví žalovaný dne 11. 3. 2008 sdělil, že zesnulý měl evidován daňový přeplatek ve výši 186 425 Kč na dani z příjmů fyzických osob, nicméně na základě skutečností zjištěných v daňovém řízení očekává, že bude doměřena daň ve výši řádově statisíců korun. Dne 18. 3. 2008 pak žalovaný vyzval obě stěžovatelky jako potenciální dědičky a tím i právní nástupkyně, aby si zvolily společného zástupce pro toto daňové řízení. Stěžovatelky se dohodly, že společnou zástupkyní bude druhá stěžovatelka. Ta následně zmocnila svého manžela, Ing. P. N., aby ji zastupoval v řízení před finančním úřadem. S ním proběhlo dne 21. 4. 2008 ústní jednání, kde byl seznámen se stavem řízení a bylo mu sděleno datum výsledku svědka. Téhož dne pak byla druhá stěžovatelka vyzvána, aby předložila blíže specifikovanou chybějící účetní a daňovou dokumentaci. Dne 22. 5. 2005 byla podrobnou výzvou vyzvána k prokázání, že na základě ve výzvě vyjmenovaných daňových dokladů byl Ing. F. oprávněně uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný totiž propadl pochybnosti, zda k montážím hadicových armatur, které měla provést společnost POLA PROTIVÍN, s. r. o., opravdu došlo, když z údajů na fakturách nelze seznat, jaké množství komponentů a kdy bylo předáno k montáži, ani jaké množství smontovaných armatur bylo převzato, kdo komponenty převzal a kdo a kde předal hotové výrobky odběrateli. Krom toho zjistil žalovaný i chybu v součtu v peněžním deníku mající vliv na výši daně z příjmů fyzických osob za rok 2006. Poté udělila druhá stěžovatelka novou plnou moc daňovému poradci Ing. T. H.. Ten nahlédl do daňového spisu a byly mu vráceny doklady a daňová evidence za rok 2006. Poté podal námitku proti pokračování daňové kontroly. Této námitce nebylo vyhověno, a to rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 6. 2008, č. j. 15800/08/106010. Zde vyšel žalovaný jednak z úpravy dědění v občanském zákoníku jako přechodu všech práv a povinností zůstavitele, tedy jeho aktiv i pasiv, a jednak z § 6 odst. 1 daňového řádu a z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, sp. zn. 8 Afs 78/2006 (publ. pod č. 1629/2008 Sb. NSS). Žalovaný ani neshledal, že by jeho pracovníci nepostupovali v souladu se zásadou součinnosti, popřípadě stěžovatelky příliš zatěžovali, naopak se snažili vyjít vstříc jejich neformálním žádostem a respektovat situaci pozůstalé rodiny. Dne 30. 7. 2008 pak proběhla ústní jednání se svědky J. M. a V. M., tedy jednatelkou a zaměstnancem společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o., za účasti daňového zástupce stěžovatelek. Tato jednání se týkala rozporů v účetnictví této společnosti s účetnictvím zesnulého, konkrétně toho, že podle výpovědi svědka V. M. vystavila společnost POLA PROTIVÍN, s. r. o., zesnulému podnikateli postupně 110 faktur v celkové částce zhruba 10 milionů Kč bez DPH za zboží a služby, které však nikdy nedodala, aby měl tento vyšší daňové náklady, přičemž tímto způsobem chtěl umořit půjčky, které si svědek M. od něj postupně bral. Dne 1. 8. 2008 pak zaslal žalovaný daňovému zástupci stěžovatelek další výzvu k prokázání rozhodných skutečností. Následně pak prodloužil lhůtu k prokázání těchto skutečností do 30. 9. 2008 v reakci na to,

že stěžovatelky podaly žalobu proti nezákonnému zásahu podle §82 s. ř. s. ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

V této žalobě stěžovatelky vyšly z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004 (publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS), týkajícího se možnosti napadnout daňovou kontrolu jako nezákonný zásah, a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2006, sp. zn. 8 Aps 4/2006 (publ. na www.nssoud.cz), vyjadřujícího se k podmínkám, za nichž je daňová kontrola nezákonným zásahem od počátku, a podmínkám, za nichž se nezákonným zásahem stává ve svém průběhu. V ostatním použily již v žalobě argumenty použité následně i v kasační stížnosti, přičemž zdůraznily, že výpověď pana V. M. je plná rozporů. Pokud by se ostatně věci opravdu odehrály v souladu s touto výpovědí, šlo by fakticky o jeho zločinné spolčení s Ing. V. F., což je nepravděpodobné už pro to, že až do svého skonu žil spořádaným životem a byl řádným manželem, otcem a dědečkem. Zdůraznily také, že i z této svědecké výpovědi plyne, že V. M. jednal vždy pouze a jedině s I Ing. V. F., takže nikoli stěžovatelky, ale pouze on sám, pokud by žil, by mohl předložit důkazy, jimiž by svědkova tvrzení vyvrátil. Žalobu spojily s návrhem na vydání předběžného opatření, jímž by byla daňová kontrola přerušena.

Tuto žalobu zamítl krajský soud svým rozsudkem ze dne 1. 10. 2008 napadeným nyní posuzovanou kasační stížností, jímž také zamítl návrh na vydání předběžného opatření. Krajský soud zde vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, sp. zn. 2 Aps 1/2005 (publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS), kde byly vymezeny podmínky nezákonnosti zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. Dále pak krajský soud vyšel z ustanovení § 6 odst. 1 daňového řádu, z něž dovodil, že termín „daňový subjekt“ je souhrnný termín pro poplatníky, plátce i jejich právní nástupce. V tomto smyslu je také tento termín používán v dalších ustanoveních daňového řádu, včetně ustanovení o pokračování v daňové kontrole, již je prověřován daňový základ nebo jsou zjišťovány jiné okolnosti u „daňového subjektu“. Krajský soud naopak odmítl výklad stěžovatelek, podle nichž je smyslem tohoto ustanovení pouze vymezit procesní postavení dědiců, neboť z takového výkladu by podle krajského soudu plynula stěžovatelkám pouze práva, nikoli však povinnosti. Krajský soud tudíž zdůraznil, že se jedná o obecné ustanovení, z něž je třeba vycházet při výkladu dalších ustanovení. Daňovým subjektem byly v daném případě právě stěžovatelky, jež do tohoto postavení nastoupily jako právní nástupci zesnulého Ing. V. F., což nezpochybňují. Za této situace nemohla být daňovou kontrolou ohrožena jejich práva zaručená Listinou základních práv a svobod. Dále krajský soud poukázal na ustanovení § 57 odst. 3 daňového řádu, z něž dovodil, že daňová povinnost zesnulého přešla ex lege na stěžovatelky. Krajský soud tudíž neshledal v postupu žalovaného nezákonnost, a tedy ani nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., a to ani za situace, kdy stěžovatelky neměly poznatky a vědomosti o podnikatelské činnosti svého právního předchůdce, neboť daňový řád nedává daňovému subjektu prostor pro odmítnutí důkazního břemene proto, že by neměl dostatek poznatků, nýbrž svým ustanovením § 31 odst. 9 toliko ukládá daňovému subjektu důkazní břemeno nést. Daňový řád tedy dává žalovanému dostatečný zákonný základ pro pokračování v daňové kontrole a ta tak není nezákonným zásahem.

Po rozhodnutí krajského soudu podal daňový zástupce stěžovatelek další námitku proti postupu žalovaného. V ní zdůraznil, že dosud nebylo ukončeno dědické řízení, takže

ještě není postaveno najisto, že by obě stěžovatelky byly skutečně dědičkami a právními nástupkyněmi Ing. V. F. Také zde označil za nevěrohodná tvrzení V. M. a navrhl provedení místního šetření ve společnosti POLA PROTIVÍN, s. r. o. Ani této námitce nebylo vyhověno, a to rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 11. 2008, č. j. 22843/08/106930/6110, v němž žalovaný uvedl, že podle vyjádření soudní komisařky v řízení o dědictví JUDr. J. K. přicházejí jako dědičky v úvahu právě a pouze stěžovatelky. Ostatně i v žalobě proti nezákonnému zásahu bylo uvedeno, že žaloba nezpochybňuje právní nástupnictví stěžovatelek po zemřelém z hlediska občanského práva a v hmotněprávním vztahu i ke správci daně, je tedy namístě jednat jako s daňovým subjektem z titulu právního nástupnictví právě s druhou stěžovatelkou.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejprve je třeba posoudit, zda se v daném případě mohlo pojmově jednat o nezákonný zásah. V tomto posouzení lze vyjít z podmínek, jež byly stanoveny v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, sp. zn. 2 Aps 1/2005, zmiňovaném již krajským soudem: *„Ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí brozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“*

V nyní posuzovaném případě lze konstatovat, že daňová kontrola opravdu může pojmově tato definiční kritéria nezákonného zásahu naplnit, jak bylo konstatováno již v opakovaně zde citovaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004: *„Zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního.“* I v případě nyní posuzovaném lze shledat, že pokračující daňová kontrola přímo zasáhla stěžovatelky na jejich právech, zásahem, který není rozhodnutím a byl zaměřen přímo proti nim, přičemž tento zásah v době projednání žaloby krajským soudem (a ostatně i dosud) stále trval. Spornou tak zůstává pouze otázka splnění třetí z podmínek požadovaných citovaným rozsudkem sp. zn. 2 Aps 1/2005, tedy otázka, zda tento zásah byl opravdu nezákonný, či nikoliv.

Stěžovatelky opírají tvrzení o jeho nezákonnosti o dvě stěžejní kasační námitky, přičemž jednou z nich tvrdí, že žalovaný pokračováním daňové kontroly jednal vůči nim ultra vires, tedy bez zákonného zmocnění, respektive nad jeho rámec; druhou pak tvrdí, že nezákonnost této daňové kontroly plyne z toho, že na ně žalovaný klade nesplnitelné nároky, konkrétně neúnosné důkazní břemeno.

Co se týče tvrzené absence zákonného zmocnění pro pokračování v daňové kontrole, tu opírají stěžovatelky o poukaz na neaplikovatelnost ustanovení § 40 odst. 7 daňového řádu. S tvrzením, že toto ustanovení je na danou situaci neaplikovatelné, se nelze než ztotožnit, neboť hypotéza v něm obsažené normy skutečně dopadá pouze na situace, kdy daňový subjekt před svou smrtí ani nepodal daňové přiznání: „(7) Zemřel-li daňový subjekt dříve, než bylo podáno přiznání k dani, je právní nástupce s výjimkou právního nástupnictví státu povinen podat přiznání za zemřelý daňový subjekt do šesti měsíců po jeho úmrtí. Je-li právních nástupců více, podá přiznání kterýkoliv z nich. Nedohodnou-li se, který z nich přiznání podá, určí jej správce daně. Přejde-li právní nástupnictví na stát, tato povinnost nenastává. Není-li právní nástupce znám, podá přiznání zmocněnec ustanovený správcem daně. Zmocněnec ustanovený správcem daně podá přiznání do tří měsíců po svém ustanovení. Správce daně může lhůtu tří měsíců na žádost právního nástupce nebo zmocněnce prodloužit.“

To, že se na stěžovatelky nevztahuje toto konkrétní ustanovení daňového řádu, však neznamená, že se na ně tento procesní předpis nevztahuje jako celek. Jeho aplikovatelnost žalovaný a po něm i krajský soud správně dovodili z ustanovení § 6 odst. 1 daňového řádu: „(1) Daňovým subjektem se rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem.“ Stěžovatelky jsou přitom skutečně právními nástupkyněmi Ing. Václava Franty jako jeho dědičky a tuto skutečnost v daňovém řízení ani v následném řízení soudním účinně nezpochybnilly a nečiní tak ani v kasační stížnosti; citované ustanovení na ně tudíž plně dopadá. Toto ustanovení, jak správně podotkl i krajský soud, je přitom ustanovením obecným a vytváří tak legislativní zkratku „daňový subjekt“ pro účely celého daňového řádu, pokud nebude ve vztahu k právním nástupcům stanoveno jinak.

Takovým speciálním ustanovením je například právě zmiňovaný § 40 odst. 7, který zakotvuje pro dědice (respektive další subjekty) odchylnou, příznivější úpravu, když vychází z toho, že po smrti daňového subjektu je vhodné poskytnout právním nástupcům zemřelého ex lege určité časové poshovění při učinění základního úkonu daňového subjektu v daňovém řízení, tedy podání daňového přiznání. Z toho, že právě v této situaci je s právními nástupci zemřelého daňového subjektu zacházeno příznivěji než s ostatními daňovými subjekty, ovšem nelze dovodit, že zbytek daňového řádu se na právního nástupce daňového subjektu, kteří jsou právě z titulu § 6 odst. 1 daňového řádu sami zahrnuti mezi daňové subjekty, nevztahuje. Stejně tak to nelze dovodit ani z ustanovení § 57 odst. 3 daňového řádu, podle nějž „daňová povinnost vzniklá před smrtí fyzické osoby přechází na dědice“. Z toho ovšem také neplyne, že by na dědice v pozici právních nástupců podle § 6 odst. 1 téhož zákona nepřecházely i další povinnosti, například procesní. Naopak jediným správným a logickým výkladem je, že v ostatním se na tyto osoby, jež se daňovými subjekty staly z titulu svého právního nástupnictví po zemřelém daňovém subjektu, daňový řád vztahuje bez odchylek a plně. Jediné odchylky a úlevy pro tyto subjekty, které se po smrti svého právního předchůdce – a Nejvyšší správní soud si je vědom, že právě tak tomu je i v případě stěžovatelek – mnohdy skutečně ocitají v procesně a důkazně komplikované a tíživé situaci, může poskytnout v zájmu naplnění zásady součinnosti správce daně. Tak také této své povinnosti v daném případě dostál, když spolupracoval jak se stěžovatelkami, tak s jejich daňovými zástupci i se soudní komisařkou v řízení o dědictví, poskytl stěžovatelkám odklad pro poskytnutí informací potřebných pro řádné

vyměření daně a podal jim i potřebná procesní poučení o jejich právech a povinnostech v nastalé situaci.

Nemohl je však z důvodů výše vysvětlených vůbec zbavit nad rámec zákona povinností plynoucích z toho, že se v důsledku jejich právního nástupnictví staly daňovými subjekty. Na tomto závěru přitom nemohou nic změnit ani konstrukce stěžovatelek snažících se oddělit hmotná práva a povinnosti od procesních či dokonce vztáhnout na sebe pouze práva a nikoli povinnosti daňového subjektu.

Tak i § 16 daňového řádu upravující daňovou kontrolu se na stěžovatelky vztahuje ve svém celku. Dopadají na ně tudíž jak povinnosti zakotvené v jeho odstavcích 1 až 3, tak též práva obsažená v odstavcích 4 až 7, z nichž některá stěžovatelky ostatně i využily, když se jejich daňový zástupce účastnil výsledku svědků v souladu s odstavcem 4 písm. e) či podával námitky proti postupu správce daně v souladu s jeho písmenem d). Dopadá na ně tak i důkazní břemeno zakotvené v § 31 odst. 9 daňového řádu, stejně jako jim svědčí důkazní práva obsažená odstavci 8 téhož paragrafu, jež jsou formulována jako povinnost správce daně.

Nejvyšší správní soud si je vědom tíživosti nejen procesní, ale i osobní situace, do níž se stěžovatelky úmrtím Ing. V. F. dostaly, a má pro tuto tíživost i lidsky plné pochopení. Ani ono však nemůže převážit vázanost zákonem, jež se vztahuje na žalovaného, stejně jako na krajský soud i Nejvyšší správní soud, a z níž jim plyne povinnost vztáhnout na stěžovatelky z důvodů výše popsanych celý daňový řád, tedy jak práva, tak povinnosti, už proto, že jiný postup by jednak nebyl zákonný a jednak by nemohl vést k hlavnímu cíli, a smyslu celého daňového řízení a tím je správné a úplné zjištění daňové povinnosti ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. K tomuto cíli lze přitom dojít jedinečně úplnou aplikací daňového řádu, a nikoli pouze aplikací práv v něm obsažených a speciálních ustanovení dopadajících pouze na daňové subjekty, jež se do tohoto postavení dostaly z titulu svého právního nástupnictví, respektive dědění.

Daňový řád přitom ve své komplexnosti zaručuje, že k tomuto cíli daňového řízení lze dospět i u stěžovatelek. Klade na ně totiž sice ve zmiňovaném § 31 odst. 9 důkazní břemeno, jehož tíživost nehodlá zdejší soud zpochybňovat, jež ale koneckonců plyne v první řadě z toho, do jaké míry je či není přesvědčivá daňová dokumentace, kterou po sobě zanechal jejich právní předchůdce. Není úkolem zdejšího soudu předvídat, zda bude k unesení tohoto důkazního břemene dostačovat tato dokumentace společně se zjištěními z výsledků svědků, jichž se účastní i daňový zástupce stěžovatelek, a společně s vědomostmi samotných stěžovatelek, jež sice trvají na tom, že se na podnikání svého právního předchůdce nijak nepodílely, zdejší soud ovšem nemohl přehlédnout, že z tvrzení jeho samotného obsažených v protokolu o ústním jednání ze dne 22. 11. 2007 při zahájení daňové kontroly plyne, že podnikal „sám za výpomoci členů rodiny“.

Daňový řád nicméně pamatuje i na situace, kdy daňové subjekty důkazní břemeno neunesou, a to zejména – kromě možnosti sjednání daně podle § 31 odst. 7 daňového řádu - institutem stanovení daně podle pomůcek upraveným v § 31 odst. 5 a 6. Jak je opakovaně zdůrazňováno v judikatuře tohoto soudu, není stanovení daně podle pomůcek sankcí daňového subjektu, nýbrž pouze alternativní cestou určení výše daňové

povinnosti: i při použití této alternativní cesty však musejí být šetřena všechna práva daňového subjektu, daňový subjekt musí mít „možnost seznámit se s tím, jaké eventuelní výhody ve smyslu § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přitom byly v jeho prospěch zohledněny“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2008, sp. zn. 1 Afs 113/2006, publ. na www.nssoud.cz); platí, že „musí být i na základě pomůcek daň stanovena dostatečně spolehlivě. Použití pomůcek tak musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, sp. zn. 8 Afs 128/2005, publ. pod č. 1356/2007 Sb. NSS); jinak řečeno, musí postupovat způsobem, který i při použití pomůcek vede k zákonnému a spravedlivému stanovení daňové povinnosti, jak bylo souhrnně vyloženo i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, sp. zn. 2 Afs 184/2006 (publ. na www.nssoud.cz): „Cílem a posláním pomůcek je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Je nezbytné, aby pomůcky obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnosti a byly také správně hodnoceny. Proto je důležité i to, aby byly získány v souladu se zákonem.“

Není tak sice úkolem zdejšího soudu předjímat, jaký postup ke stanovení daně žalovaný nakonec zvolí, i tento exkurs do možností, které daňový řád poskytuje pro spravedlivé stanovení daně v situaci obtíží (a lze si představit celou řadu důvodů takových obtíží od smrti jediného svědka, který může prokázat určitá tvrzení, až po zánik účetnictví při požáru) při unesení důkazního břemene, dokazuje, že tento procesní předpis nabízí ve své komplexnosti procesně vhodná řešení v celé škále nejrozumnějších situací a zdejší soud se z výše vyložených důvodů nemůže ztotožnit s tím, že by se situace stěžovatelek z této škály vymykala a že by tudíž v jejich případech bylo namíste daňový řád neaplikovat, či – což by bylo naopak cestou k nespravedlivému vyměření daně – jej aplikovat pouze zčásti.

Právě taková částečná aplikace – například použití pouze práv svědčících daňovému subjektu při daňové kontrole, nikoli však povinností obsažených v témže § 16 daňového řádu – by byla porušením zákona, porušením rovnosti daňových subjektů, po níž stěžovatelky volají, postupem mimo rámec zákona, jemuž se brání, a tím i porušením oněch ústavních kautel, jež stěžovatelky nacházejí v článku 2 odst. 2 a článku 36 Listiny základních práv a svobod. O takové porušení rovnosti mezi jednotlivými daňovými subjekty by přitom šlo nejen z hlediska procesního, když by se na stěžovatelky jako daňové subjekty některé povinnosti neměly vztahovat, aniž by takový postup měl oporu v daňovém řádu, ale i z hlediska hmotných práv. Pokud totiž zesnulý Ing. V. F. opravdu na základě svých daňových přiznání odvedl nižší daňovou povinnost, než měl, což plyne z dosavadních výpovědí svědků v daňovém řízení a může být potvrzeno nebo vyvráceno právě a pouze pokračováním daňové kontroly, vedlo by nepokračování daňové kontroly a respektování tohoto stavu ze strany žalovaného k nesprávnému, pro stěžovatelky neoprávněně výhodnému stanovení daně. Žádná zásada daňového řádu, ani jakéhokoli ustanovení právního řádu České republiky, však nevede k závěru, že by úmrtím daňového subjektu došlo k „zakonzervování“ neoprávněně nízké daňové povinnosti podložené nesprávně vyplněným daňovým přiznáním, či dokonce fiktivními daňovými odpočty, ve prospěch dědiců zůstavitele. Naopak v souladu se zásadou univerzální sukcese platí, že dědictví je buď celé převzato, či celé odmítnuto, což je možnost plynoucí z ustanovení § 463 až § 468 občanského zákoníku, kterou stěžovatelky také mohly využít.

Pokud tak však neučinily a projevíly vůli převzít dědictví v jeho úplnosti, převzaly na sebe nejen majetek plynoucí z podnikatelské činnosti zůstavitele, ale také jeho závazky, a to včetně závazků daňových, jejichž výše není dosud přesně určena. I ono důkazní břemeno, jehož neúnosnost opakovaně namítají, je tak v první řadě důsledkem jejich rozhodnutí stát se dědičkami Ing. V. F. a právními nástupkyněmi do jeho práv a povinností se všemi klady, ale i zápory plynoucími z tohoto právního nástupnictví a z komplexu těchto právních vztahů. Takovou komplexní povahu má ostatně převzetí práv a povinností plynoucích z podnikatelské činnosti zůstavitele nepodnikatelem často a nemusí jít pouze o závazky vůči státnímu fisku; povinnosti plynoucí z rozhodnutí převzít takový komplex pak lze označit i za důsledek zásady, že vlastnictví – a tedy i vlastnictví nabyté coby majetkový komplex dědictvím – zavazuje, zakotvené již v článku 11 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

Nelze tak než uzavřít, že dosavadní postup žalovaného vůči stěžovatelkám, tedy pokračování daňové kontroly, je v souladu s daňovým řádem, není tedy nezákonný. Postup v souladu s daňovým řádem vůči stěžovatelkám proto není nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a následujících s. ř. s. a s tímto závěrem rozsudku krajského soudu se nelze než ztotožnit.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by se krajský soud nesprávně posoudil tuto právní otázku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Ze všech shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelky, které neměly v tomto soudním řízení úspěch, nemají právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 15. ledna 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu

