

USNESENÍ

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **L. K., zemřelý**
zastoupen Mgr. Michalem Miturou, advokátem
sídlem Místecká 329/258, 720 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2023, č. j. 4162-3/2023-900000-314

takto:

- I. Žaloba se **odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 27. 3. 2023 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2023, č. j. 4162-3/2023-900000-314 (dále jen „napadené rozhodnutí“).
2. V žalobě uvedl, že dne 3. 1. 2023 zemřel. Usnesením Okresního soudu v Opavě ze dne 20. 2. 2023, které nabylo právní moci téhož dne, č. j. 20 D 175/2023-126, byl správcem pozůstalosti určen pan M. K., nar. X, místem pobytu X. Žalovaný přesto jednal pouze s žalobcem, vydal vůči němu napadené rozhodnutí a jeho zástupci, Mgr. Miturovi, je i doručoval, s odkazem na ustanovení § 239a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Podle žalobce je tento postup nesprávný, neboť plná moc, kterou žalobce před svou smrtí udělil, zanikla jeho smrtí v souladu s § 28 odst. 5 zák. č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, který se na daňové řízení analogicky aplikuje. Tento závěr mj. vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2012, sp. zn. 8 As 94/2011, kde se uvádí, že: „*pro posouzení zániku plné moci zmocněnce účastníka správního řízení je třeba analogicky použít ustanovení občanského soudního řádu (§ 28 o.s.ř.)*“ nebo z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, sp. zn. 9 Afs 38/2014-59, který výše uvedenou právní větu vztáhnul rovněž na daňové řízení.

3. Žalobce proto považuje napadené rozhodnutí za vadné pro zásadní porušení procesních ustanovení a pro předčasnost; vznesl rovněž námitky ohledně věci samé. Žalobu podal z procesní opatrnosti s ohledem na právní názor žalovaného.
4. Krajský soud se nejprve zabýval splněním podmínek řízení, a to vzhledem k úmrtí žalobce před podáním žaloby nejprve ve vztahu k žalobci, tedy zda žalobce je způsobilý být účastníkem řízení. Podle § 33 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), *způsobilost být účastníkem řízení má ten, kdo má způsobilost mít práva a povinnosti, a správní orgán; jinak i ten, komu ji zákon přiznává*.
5. Soudní řád správní používá terminologii zákona č. 40/1964 Sb., „starého“ občanského zákoníku, který byl beze změny jeho obsahu nahrazen pojmem právní osobnost (§ 15 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku: *právní osobnost je způsobilost mít v mezích právního řádu práva a povinnosti*, § 3029 občanského zákoníku). Právní osobnost je pojem občanského práva hmotného, který je promítnut bez dalšího do práva procesního. Právní osobnost má člověk a právnická osoba.
6. Žalobce je, resp. byl člověk, a jeho právní osobnost upravuje § 23 občanského zákoníku: *člověk má právní osobnost od narození až do smrti*. Právní osobnost žalobce tedy zanikla dnem jeho smrti. Žalobce proto nemá způsobilost být účastníkem řízení podle citovaného § 33 odst. 2, věty před středníkem, s. ř. s.
7. Krajský soud se dále zabýval tím, zda způsobilost žalobce být účastníkem řízení není žalobci přiznána zákonem, jak předpokládá cit. § 33 odst. 2, věta za středníkem, s. ř. s. Soudní řád správní nemá žádnou úpravu, která by zemřelému člověku způsobilost být účastníkem řízení přiznávala. Soudní řád správní však připouští přiznání způsobilosti obecně zákonem. Krajský soud proto uvážil, zda zemřelému člověku přiznává způsobilost být účastníkem řízení § 239a odst. daňového řádu, ze kterého podle žalobce vycházel žalovaný.
8. Podle § 239a, odstavec 1, daňového řádu, *pro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti*. Daňový řád tak konstruuje fikci právních účinků, jež vyvolávají právní skutečnosti vůči správě daní v určitém časovém období. Uvedenou konstrukci však nelze extenzivně vykládat tak, že by zemřelý daňový subjekt měl právní osobnost pro účely řízení před správními soudy; vyplývá z ní pouze, že práva a povinnosti se v tomto období pro účely správy daní přičítají zemřelému daňovému subjektu a spravují se jako daňové povinnosti zemřelého. To vyplývá jednak z jazykového znění citovaného ustanovení. Dále se systematického zařazení citovaného ustanovení, které je součástí úpravy přechodu daňové povinnosti zemřelého daňového subjektu, hlava VII daňového řádu (*právní nástupnictví a vztah k insolvenční*), oddíl I, (*právní nástupnictví*), nadpis „*přechod daňové povinnosti fyzické osoby*“. Těž i z účelu této úpravy, která byla do daňového řádu zakotvena jeho novelou provedenou zákonným opatřením senátu č. 344/2013 Sb., v souvislosti s přijetím nového občanského zákoníku. Podle důvodové zprávy Ministerstva financí k tomuto ustanovení, „*z pohledu správy daní tak zůstavitel svých někdejších práv a povinností pozbývá až skončením řízení o pozůstalosti. Současně je pro účely správy daní třeba na všechna soukromoprávní a veřejnoprávní práva a povinnosti, které existují, vznikají a zanikají na účet pozůstalosti v období mezi smrtí zůstavitele a skončením řízení o pozůstalosti, hledět, jako by existovaly, vznikaly a zanikaly zůstaviteli*“.

Předmětná právní fikce je však striktně omezena pouze na účel správy daní, tj. na jejím základě nedochází k žádnému zásahu do jiných než daňových práv a povinností, tj. v souladu s obecnou úpravou občanského zákoníku tato jiná než daňová práva a povinnosti v období mezi smrtí zůstavitele a skončením řízení o pozůstalosti již náleží dědici (byť dosud nepotvrzenému)“ (zdůraznění podtržením provedl krajský soud).

9. Tyto úvahy ústí k závěru, že ani § 239a daňového řádu nezakládá zemřelému daňovému subjektu způsobilost být účastníkem soudního řízení správního podle § 33 odst. 2 s. ř. s. Nedostatek způsobilosti být účastníkem soudního řízení je neodstranitelný nedostatek podmínky řízení, který podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. vede k odmítnutí žaloby.
10. Krajský soud považuje za užitečné se vyjádřit k postupu žalovaného, který zástupce žalobce vedl až k podání žaloby.
11. Krajský soud souhlasí s argumentací zástupce žalobce, že zmocnění, které mu žalobce udělil, zaniklo jeho smrtí. Daňový řád nemá vlastní úpravu zániku smluvního zastoupení v případě smrti zmocnitele nebo zmocněnce. Jak dovodila judikatura správních soudů, pro zánik zastoupení se uplatní ustanovení § 28 zákona č. 99/1993 Sb., občanského soudního řádu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 38/2014-59 z 23. 10. 2014, nebo č. j. 4 Afs 244/2017-31 z 25. 7. 2018). Podle § 28 odst. 4 o. s. ř. platí: *ztratí-li zastoupený způsobilost být účastníkem řízení, popřípadě zemře-li nebo zanikne-li zástupce, plná moc zaniká.* Zemřel-li daňový subjekt, jeho smluvní zastoupení proto zaniklo. Daňový řád na danou situaci reaguje speciální úpravou osoby, která za zemřelý daňový subjekt jedná, § 239b a § 239c daňového řádu; touto osobou je osoba spravující a likvidační správce.
12. Úprava § 28 odst. 4 o. s. ř. odpovídá § 448 odst. 1 druhá věta občanského zákoníku, podle níž *zemře-li zmocněnec nebo zmocnitel, nebo je-li některým z nich právnická osoba a zanikne-li, zanikne i zmocnění, ledaže bylo ujednáno něco jiného.* Krajský soud nesouhlasí s článkem 1.5 Metodického pokynu k přechodu daňové povinnosti u fyzických osob po 1. 1. 2014, druhé novelizované vydání, z 22. 8. 2018, č. j. 94070/18/7700-10126-013989, vylučující dopad § 448 občanského zákoníku na daňové řízení s argumentací trvajících „daňového života“ daňového subjektu po „civilní smrti“ v důsledku ustanovení § 239a daňového řádu. Jak bylo vysvětleno výše, ustanovení § 239a daňového řádu má přesně vymezený věcný účinek, mezi které smluvního zastoupení není zahrnuto. Ustanovení § 448 občanského zákoníku nezná žádnou jinou smrt než smrt jako takovou. Totéž platí i pro § 28 odst. 4 o. s. ř., podle kterého se zánik zastoupení v daňovém řízení řídí. Nadto, samotné úmrtí jako právní skutečnosti je skutečnost nastalá vně časového rámce § 239a daňového řádu a je tedy z fikce účinků právních skutečností vyjmuta. Nebyla-li by vyjmuta, muselo by se i na smrt samu nahlížet tak, jako by daňový subjekt ještě žil, v důsledku čehož by nemohlo být ustanovení § 239a daňového řádu vůbec aktivováno, neboť by zde nebyla splněna podmínka, která jej spouští, tedy smrt daňového subjektu.
13. Doručil-li žalovaný napadené rozhodnutí Mgr. Miturovi v domnění, že je stále smluvním zástupce žalobce, a nikoliv správci pozůstalosti, jako osobě spravující pozůstalost, nemohlo toto doručení mít žádné právní účinky a napadené rozhodnutí dosud nenabývalo dosud právní moci. Z tohoto úhlu pohledu byla žaloba podána předčasně s důsledky podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy rovněž odmítnutí žaloby.

14. Výrokem I. tohoto usnesení proto krajský soud žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a výrokem II. v souladu s § 60 odst. 3 s. ř. s. žádnému z účastníků řízení nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto usnesení **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 27. dubna 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu