

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy, v právní věci žalobkyně: **L. J.,** zast. advokátem Mgr. Stanislavem Hykyšem, se sídlem Zelená 267, Pardubice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 10. 2010, č. j. 31 Af 94/2010 – 25,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 10. 2010, č. j. 31 Af 94/2010–25 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Výše označeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2010, č. j. 3288/10-1400-602175, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru na daň z převodu nemovitostí ve výši 17.646,- Kč.

V kasační stížnosti žalobkyně (dále „stěžovatelka“) namítá neústavnost a nezákonnost rozsudku krajského soudu, když nezohlednil čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy ČR. Tvrdí, že rozhodnutí krajského soudu, žalovaného i správce daně I. stupně je v rozporu s ust. § 57 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť podmínka placení daně dědicem může být z povahy věci splněna až po nabytí právní moci rozhodnutí o projednání dědictví. Do té doby, dle názoru stěžovatelky, žádný vztah mezi státem a subjektem na zaplacení daně nevznikl,

neboť nejsou definovány základní prvky tohoto vztahu (účastníci právního vztahu, rozsah plnění apod.). Subjekt nemůže být postižen na svém majetku placením daně, k níž není povinen. Stěžovatelka poukazuje na rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 7 Ca 10/2004 - 23 ze dne 21. 2. 2007, který byl uveřejněn ve sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, dle kterého *„povinnost dědice uhradit státu daň vzniklou před smrtí fyzické osoby (§ 57 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., nastává až právní mocí rozhodnutí soudu o vypořádání dědictví"*. Krajský soud se však touto námitkou stěžovatelky vůbec nezabýval. Naproti tomu odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 94/2005 - 48 je dle stěžovatelky zcela zavádějící, neboť se jednalo o řízení exekuční a k závěru o předběžné otázce, která se týkala existence akcesorického nároku na smluvní pokutu a pochybností, zda došlo k vypovězení soukromoprávní smlouvy, se Nejvyšší správní soud vyjádřil pouze *obiter dictum*.

Úvaha krajského soudu i žalovaného v tom smyslu, že pokud se stěžovatelka dědicem paní H. L. nakonec nestane, nechť si podá mimořádný opravný prostředek, je v rozporu s principy demokratického právního státu a se základními zásadami správního řízení, a to zásadou, dle které správní orgán postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady a dotčené osoby co možná nejméně zatěžuje (§ 6 odst. 2 správního řádu) a dále, že správní orgán uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena (§ 2 odst. 2 správního řádu).

Na základě výše uvedeného stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 3. 12. 2010 uvádí, že se s výroky rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ztotožňuje, jakož i s argumentací, z níž rozsudek vycházel.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., v platném znění (dále jen „s. ř. s.") přípustná a je v ní namítán důvod odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze správního spisu se podává, že dne 7. 2. 2006 byla uzavřena kupní smlouva, kterou paní H. L. prodala svůj spoluvlastnický podíl na nemovitosti specifikované ve smlouvě. Právní účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly dne 7. 2. 2006. K tomuto datu vznikl předmět daně z převodu nemovitostí a poplatníkem této daně se stala pí. H. L. Správce daně dne 4. 7. 2006 vydal výzvu k podání daňového přiznání v náhradní lhůtě adresovanou pí. H. L., v této souvislosti však vyšlo najevo, že adresátka dne 24. 5. 2006 zemřela. Správce daně zjistil, že řízení o dědictví po zemřelé H. L. nebylo ukončeno, přičemž zůstavitelkou k dědění majetku byla povolána stěžovatelka, jako neteř. Správce daně následně zjistil, že u soudu byla dále podána žaloba o určení neplatnosti výše citované

kupní smlouvy, která byla předmětem daňového řízení. S ohledem na probíhající řízení jak ve věci dědictví tak ve věci určení vlastnictví, rozhodl se správce daně vyčkat případných výsledků řízení. V listopadu roku 2008 zjišťoval správce daně u okresního soudu stav řízení ve věci určovací žaloby s tím, že řízení v dohledné době nedospěje k závěru. Vzhledem k tomu, že dle sdělení soudní komisařky byla stěžovatelka jediný v úvahu přicházející dědic po zemřelé, a s ohledem na blížící se uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření, učinil si správce daně úsudek o právním nástupci (tedy i daňovém subjektu) ve smyslu ust. § 28 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní) a vyzval stěžovatelku dne 24. 11. 2008 k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí. Následně jí postupem dle § 44 zákona o správě daní vyměřil předmětnou daň ex offo.

Jak je výše uvedeno, nesouhlasí stěžovatelka s postupem správce daně a názorem žalovaného, kdy si správní orgán učinil úsudek v rámci řešení tzv. předběžné otázky o tom, kdo je dědicem po zemřelé H. L. a tudíž i poplatníkem daně z převodu nemovitostí, neboť v rozhodné době, kdy byla vydána rozhodnutí správců daně obou stupňů resp. nabyla právní moci, nebylo dědické řízení ukončeno a správce daně měl vyčkat výsledků dědického řízení. Nejvyšší správní soud stěžovatelce musel přisvědčit, vycházel přitom z následujícího:

Zásadní pro posouzení toho, zda stěžovatelce bylo lze vyměřit daň postupem dle § 44 zákona o správě daní, je určit, zda tato byla a mohla a priori být právním nástupcem, kterému bylo lze daň předepsat, jak správce daně učinil, a zda o této skutečnosti si správce daně mohl učinit předběžný úsudek v rámci ust. § 28 cit. zákona.

Podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném ke dni vydání napadeného správního rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je pak ve smyslu ust. § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. převodce (prodávající); nabyvatel (kupující) je v tomto případě ručitelem.

Dle ust. § 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků se daňovým subjektem rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby. Dle ust. § 40 odst. 7 zákona o správě daní, 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... Není-li právní nástupce znám, podá přiznání zmocněnec ustanovený správcem daně.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že kdo se stane dědicem, resp. právním nástupcem, jemuž svědčí daňová povinnost, nemůže určit v rámci předběžné otázky správce daně, ale pouze soud v dědickém řízení. Přestože se podle občanského zákoníku dědictví nabývá smrtí zůstavitele, není v okamžiku smrti fyzické osoby známo, které konkrétní osoby nabyly dědictví. To vyplývá především ze zásady autonomie vůle plynoucí z možnosti jedince odmítnout dědictví (§ 463 až 468 obč. z.). Právní účinky odmítnutí dědictví nastávají ex tunc k okamžiku smrti zůstavitele (srov. § 460). V případě odmítnutí dědictví se má za to, že osoba, která takový projev vůle učinila, nikdy za dědice povolána nebyla. Mohou nastat i zákonem předvídané skutečnosti, které ex lege vyloučí osobu povolanou k dědění z dědické sukcese (srov. § 469 obč. z.), respektive dojde k

vyloučení takové osoby z dědického nástupnictví na základě výslovného projevu vůle zůstavitele (srov. § 469a). Okamžik smrti zůstavitele je rozhodnou skutečností toliko co do okruhu osob, které přicházejí v úvahu jako dědici, není však známo, kdo se skutečně právním nástupcem – dědicem stane. Za dědice ve vlastním slova smyslu lze považovat jen toho, komu bylo rozhodnutím soudu dědictví potvrzeno nebo kdo se stane nabyvatelem poměrné části dědictví, popřípadě určité hodnoty ze zůstavitelem zanechaného majetku. Do té doby je tak možno osobu ucházející se o dědictví považovat jen za domnělého dědice, který ještě není nositelem práv a povinností spadajících do dědictví, ale který se jím stane se zpětnou účinností k době zůstavitelovy smrti až na základě výsledku řízení o dědictví (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 5. 6. 2002, č. j. 30 Cdo 2174/2001). Teprve tehdy lze hovořit o právním nástupci způsobilém odpovídat za daňovou povinnost zůstavitele; teprve tehdy lze tomuto právnímu nástupci daň platebním výměrem vyměřit a poté vymáhat.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v daném případě nelze o skutečnosti, zda stěžovatelka je či není poplatníkem, resp. právním nástupcem, kterému by bylo lze vyměřit daň platebním výměrem, učinit úsudek o předběžné otázce. Pokud jde o povinnost podat daňové přiznání, odkazuje Nejvyšší správní soud na postup předvídaný pro tento případ v ust. § 40 odst. 7 zákona o správě daní, podle kterého není-li právní nástupce znám, podá daňové přiznání zmocněnec, kterého určí správce daně.

Úsudek si však správce daně dle § 28 zákona o správě daní nemohl učinit o tom, zda stěžovatelka je subjektem, kterému lze daň přímo vyměřit a který je povinen ji platit. Nejvyšší správní soud tedy nezpochybňuje právo správce daně vyzvat stěžovatelku k podání daňového přiznání, když toto oprávnění mu plyne z ust. § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Za nesplnění této povinnosti však správce daně mohl postupovat popř. toliko v intencích ust. 37 odst. 1 zákona o správě daní, nikoli však dle ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků a daň v případě nepodání daňového přiznání platebním výměrem ex offo vyměřit.

Ospravedlnitelným důvodem pro postup správce daně, který uplatnil, nemůže být hrozící prekluze práva daň vyměřit. Za situace, kdy zákonodárce v zákoně o správě daní a poplatků neupravil institut stavění lhůty pro obdobné případy (tak jako je tomu nyní např. v ust. § 148 odst. 4 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu), nelze přenášet odpovědnost za vybrání daně, resp. za správné stanovení daně na stěžovatelku a požadovat, aby následně iniciovala řízení o mimořádném opravném prostředku ( přičemž není jisté, zda by byla vůbec dodržena lhůta pro jeho podání), měla-li by být daňová povinnost jiná, resp. neměla-li by stěžovatelka takovou povinnost vůbec. Nejvyšší správní soud zde odkazuje např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, v němž soud konstatoval mimo jiné: *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento ústavněprávní rozměr má ostatně svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, a to v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož jednají správci daně v řízení o daních tak, že chrání zájmy státu, avšak dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Je přesto povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy*

*tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce.“*

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému dospěl k závěru, že krajský soud založil své rozhodnutí na nesprávném právním posouzení, resp. setrval na nezákonném postupu správních orgánů, namísto toho, aby rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil; proto postupem dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský osud vázán právním názorem vysloveným výše.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozsudku (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 7. dubna 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu