



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **MUDr. V. Z., CSc.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně, ze dne 9. 3. 2005, č. j. 30 Ca 392/2003 - 53,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Platebním výměrem Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě ze dne 20. 6. 2003, č. j. 51780/03/223960/3999 byla žalobci vyměřena dědická daň ve výši 850 877 Kč. Předmětem dědické daně byl mimo jiné nárok na vydání nemovitostí podle zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o půdě). Finančního ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 9. 10. 2003 odvolání žalobce proti platebnímu výměru zamítlo.

Krajský soud v Brně rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně i platební výměr Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě rozsudkem ze dne 9. 3. 2005, č. j. 30 Ca 392/2003 - 53 zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Uvedl, že ve věci jde o posouzení právní otázky, zda je žalobce osvobozen od dědické daně v případě, že zdědil restituční nárok a následně na základě rozhodnutí pozemkového úřadu nabytí vlastnictví k nemovitostem. Poukázal na ustanovení § 20 odst. 8 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o trojdani), podle kterého se daň nevybírá při vydání majetku podle zvláštních předpisů.

Žalobci byly vydány nemovitosti podle zákona o půdě a tím byla naplněna díkce ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani. Zdůraznil, že jiná situace, na kterou by dopadalo osvobození od daně dědické podle uvedeného ustanovení, nepřichází v úvahu, protože oprávněná osoba nemůže dědit po povinné osobě dle zákona o půdě, kterou je stát nebo právnická osoba – ustanovení § 5 odst. 1 zákona o půdě). Krajský soud uzavřel, že se žalobce nestal vlastníkem předmětných nemovitostí na základě dědění po původní oprávněné osobě, ale až následným rozhodnutím pozemkového úřadu, přičemž ještě před vydáním tohoto rozhodnutí se žalobce stal oprávněnou osobou podle ustanovení § 4 odst. 4 zákona o půdě. Poukázal rovněž na to, že správce daně a následně žalovaný porušili rovněž ustanovení § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, protože v dané věci ocenil zděděné restituční nároky Okresní soud v Havlíčkově Brodě v rámci dědického řízení nulovou hodnotou a správce daně byl tímto rozhodnutím vázán, protože předmětem rozhodnutí soudu nebylo jen zjištění majetku, který se dědí, ale i jeho ocenění. Soud proto uzavřel, že postupem finančních orgánů došlo rovněž k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalovaný - Finanční ředitelství v Brně dne 13. 7. 2005 kasační stížnost (která byla doplněna podáním, které bylo Krajskému soudu v Brně doručeno dne 1. 9. 2005). V kasační stížnosti se uvádí, že rozsudek krajského soudu spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem a je proto nezákonný. Nejprve namítl, že vedle žalobou napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu bylo rovněž zrušeno rozhodnutí správního orgánu I. stupně-platební výměr. Ke zrušení prvostupňových rozhodnutí by mělo docházet dle názoru žalovaného pouze v odůvodněných případech tj. tehdy, pokud lze konstatovat, že nejen rozhodnutí odvolacího orgánu, ale i předcházející prvostupňové rozhodnutí je nezákonné, a to v celém rozsahu. Tato situace dle tvrzení žalovaného nenastala. Soud zcela pominul skutečnost, že předmětem řízení nebyly toliko předmětné restituční nároky, ale i další majetek, který od daně v žádném případě osvobozen není a daň z tohoto majetku byla stanovena zcela v souladu se zákonem. O nezákonné rozhodnutí v celém rozsahu se proto nejedná, a to ani v případě, pokud by byl shledán správným názor Krajského soudu v Brně stran osvobození restitučních nároků od daně dědické ve smyslu ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani. Zdůraznil, že ve chvíli, kdy dědic vstoupí do práv a povinností oprávněné osoby, má podle zákona o půdě nárok na vydání konkrétního majetku a jde tedy bezesporu o práva majetkové hodnoty. Jsou-li takové nároky na vydání věcí podle restitučních předpisů zahrnuty do soupisu aktiv dědictví, potom bezesporu podléhá takové bezúplatné nabytí majetku - nároku na vydání majetku dani dědické. Pokud oprávněná osoba zemře po uplatnění nároku na vydání nemovitostí, ale ještě před tím, než došlo k jejich vydání nebo než nebylo právní moci rozhodnutí pozemkového úřadu ve smyslu ustanovení § 9 zákona o půdě (tj. nebyla přezkoumána oprávněnost takto uplatněného nároku), potom aktivum, které se označuje jako „nárok na vydání věcí“ dani dědické podléhá resp. Nevztahuje se na něj osvobození od daně dědické ve smyslu ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani. Předmětem daně nebylo vlastní vydání majetku, nýbrž toliko nárok na vydání nemovitostí event. náhrady za ně s tím, že ve fázi dědického řízení ještě ani nebylo zřejmé, zda takto uplatněný nárok bude uplatněn oprávněně a bude realizován popř. jakým způsobem a v jakém rozsahu. Dále v kasační stížnosti uvedl, že mu není zcela zřejmé, jakými úvahami byl soud veden při závěru o tom, že jiná situace ve vztahu ve vztahu k zákonu o půdě, na kterou by dopadalo osvobození od daně dědické, nepřichází v úvahu. Na základě dědického řízení se žalobce coby dědic po zůstaviteli ing. H., nikoli po státu nebo právnické osobě (jak zmínil v rozsudku soud) stal ve smyslu ustanovení § 4 odst. 4 zákona o půdě oprávněnou osobou, přešel na něj nárok na vydání nemovitostí ebeny. náhrady za ně. Předmětem dědictví se tak stal nárok tj. majetkové právo, a to následně bylo předmětem daně dědické. Ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani dopadá na osoby vymezené v ustanovení § 4 odst. 2 zákona o půdě. Tyto osoby se stávají

osobami oprávněnými v důsledku úmrtí prvotně oprávněné osoby (tj. osoby vymezené v ustanovení § 4 odst. 1 zákona o půdě), když tato osoba zemřela ještě předtím, než vůbec ve lhůtách stanovených zákonem o půdě mohla restituční nárok uplatnit. Takto oprávněné osoby pak absolvují celý restituční proces dle zákona o půdě a vydání majetku v důsledku úspěšně uplatněného restitučního nároku je pak ve smyslu ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani osvobozeno od daně dědické. Pak je zcela irelevantní, zda budou vydány nemovitosti či poskytnuta finanční náhrada za nárokované nemovitosti, které nelze vydat. Odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu, které učinil Krajský soud v Brně, považuje žalovaný v kasační stížnosti za bezpředmětné a nepřítapné, protože se vztahují ke zcela jiné situaci a žalovaný nečiní spornou pozici žalobce coby oprávněné osoby ve smyslu ustanovení § 4 odst. 4 zákona o půdě, avšak nesdílí názor soudu, že tato skutečnost by měla být rozhodná pro určení, zda žalobcovy nároky na vydání nemovitostí jsou osvobozeny od dědické daně. Namítal rovněž, že ocenění předmětných nemovitostí bylo stanoveno toliko pro účely dědického řízení a správce daně tímto není v žádném případě vázán s tím, že závazný způsob ocenění pro účely vyměření daně dědické je stanoven zákonem o trojdani a tento byl, dle názoru žalovaného, dodržen. Správce daně byl vázán rozhodnutím soudu v dědickém řízení pokud jde o určení osoby dědice a ve věci vymezení předmětu dědictví, nikoli však ve věci „ocenění“ tohoto nároku, který de facto ani nepředstavuje ocenění daného majetku, tento nárok byl zařazen do dědictví, avšak bez jeho ocenění, s nulovou hodnotou. Nárok podle ustanovení § 4 odst. 4 zákona o půdě je majetkovým právem a musí být projednán v dědickém řízení. Pro účely dědického řízení se tento nárok neoceňuje, protože např. není jisté, zda nárok bude ve správním řízení uspokojen či nikoliv.

Kasační stížnost se opírá o ust. § 103 odst. 1 písm. a) zák. č. 150/2002 Sb. soudní řád správní. Předmětné ustanovení se týká nesprávného právního posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívající v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, nebo je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v mezích stěžovatelem uplatněného důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Kasační stížnost však důvodnou neshledal.

Základní právní otázkou, kterou se zabýval jak správce daně a k podanému odvolání žalovaný, tak posléze Krajský soud v Brně, je posouzení, zda nárok na vydání majetku podle zákona o půdě za situace, kdy oprávněná osoba zemřela v mezidobí od podání žádosti do ukončení restitučního řízení, podléhá dědické dani či nikoli. Podle ustanovení § 3 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani jsou předmětem daně věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky v české a cizí měně, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty (dále jen „movitý majetek“). Podle ustanovení § 20 odst. 5 zákona o trojdani účinném v době úmrtí zůstavitele (tj. k 9. 11. 1994) od daně dědické je osvobozen nárok zůstavitele na odškodnění podle zvláštních zákonů, jestliže zůstavitel podal žádost o předběžné projednání podle zákona č. 119/1990 Sb., o soudní rehabilitaci, ve znění pozdějších předpisů, nebo obdobnou žádost podle ostatních zvláštních předpisů, a do smrti zůstavitele nárok nebyl ústředním orgánem uspokojen. Toto osvobození se vztahuje též na případy, kdy zůstavitel nárok včas uplatnil u soudu, do smrti zůstavitele však nebylo soudem o něm pravomocně rozhodnuto. Podle odstavce 8 téhož ustanovení daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí se nevybírání při vydání majetku podle zvláštních předpisů.

Žalovaný v kasační stížnosti namítal, že v případě nároku na vydání konkrétního majetku (resp. nemovitostí, bude-li uplatněný nárok shledán oprávněným) jde o právo majetkové hodnoty a jako takové je předmětem dědictví resp. dědického řízení. V tom lze žalovanému přisvědčit. Je však třeba konstatovat, že mezi žalobcem a žalovaným tato otázka v řízení spornou nebyla a rovněž soud z této premisy vycházel, byť uvedený závěr do odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku výslovně nevedl. Nezbytným předpokladem úvahy o tom, zda ve věci aplikovat ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani, je totiž to, že jde o plnění, které by jinak daňové povinnosti podléhalo, tzn. plnění podřaditelné pod předmět daně dědické dle ustanovení § 3 odst. 1 zákona o trojdani, avšak právě vzhledem k ustanovení § 20 odst. 8 tohoto zákona daňová povinnost realizována není. Ani z ustanovení § 4 odst. 4 zákona o půdě ani z jiného právního předpisu nelze dovodit, že by k přechodu nároku na vydání majetku podle zákona o půdě docházelo mimo dědické řízení. Zákon o půdě toliko konstatuje, že uvedený nárok přechází na dědice. Kdo tímto dědicem je a kterému z dědiců případně uvedený nárok resp. v jakém poměru náleží, přísluší rozhodnout soudu po provedeném dědickém řízení. Ze správního spisu nadto vyplývá, že okresní soud v Havlíčkově Brodě nárok na vydání nemovitostí resp. vyplacení náhrady podle zákona o půdě takto rovněž kvalifikoval a zařadil jej k projednání do dědického řízení završeného posléze vydáním usnesení uvedeného soudu č. j. D 1125/97-48 ze dne 28. 12. 1995. Z předpokladu, že nárok na vydání majetku podle zákona o půdě má majetkovou povahu a jako takový je způsobilým být předmětem dědického řízení, vycházel ostatně ve své argumentaci rovněž žalobce, který teprve pro případ, že by se soud postavil na stanovisko, že restituční nároky podléhaly dědické dani resp. nebyly by od daně dědické osvobozeny, předložil argumentaci o tvrzeném pochybení při oceňování předmětných nemovitostí (strana 6 a násl. podané žaloby).

Stejně tak lze přijmout závěr žalovaného o tom, že předmětem daně nebylo v souzené věci vlastní vydání majetku, ale toliko nárok na vydání nemovitosti resp. náhrady za ně s tím, že ve fázi dědického řízení ani nebylo zřejmé, zda takto uplatněný nárok byl uplatněn oprávněně a bude realizován popř. jakým způsobem a v jakém rozsahu. Námitka žalovaného o tom, že není v době úmrtí zůstavitele zřejmá oprávněnost uplatněného nároku či nejistota o rozsahu posléze poskytnutého plnění, by však v takto obecné poloze představovala spíše argumenty svědčící pro závěr o tom, že dědickou daň v takovém případě vybrat nelze.

Na tomto místě je třeba zmínit, že byť ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani hovoří o tom, že „se daň nevybírá“, z označení ustanovení § 19 a 20 zákona o trojdani jako „osvobození od daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí“ lze bezpečně dovodit, že i v případě ustanovení § 20 odst. 8 jde o režim obdobný, jako je tomu v ostatních odstavcích těchto ustanovení (kde je to navíc zdůrazněno výslovným ustanovením o tom, že se „od daně osvobozuje“). Uvedená ustanovení se tak vztahují na situace, kdy plnění, které by jinak dani podléhalo, není realizováno právě s poukazem na existenci výslovného ustanovení zákona o trojdani.

Žalovaný v kasační stížnosti namítal, že jsou-li nároky na vydání věci podle restitučních předpisů předmětem dědictví a zahrnuty do aktiv dědictví, potom takové bezúplatné nabytí majetku – nároku na vydání majetku, podléhá bezesporu dani dědické. Tuto právní argumentaci již Nejvyšší správní soud důvodnou neshledal. Jenom to, že předmětem dědické daně je nabytí majetku děděním a jenom proto, že o nároku na vydání věci podle restitučních předpisů bylo vedeno dědické řízení, neznamená, že je třeba dědickou daň automaticky vyměřit a následně vybrat. Vždy je proto třeba rovněž posoudit, zda zákon o trojdani neobsahuje ustanovení, které by vyměření a vybrání daně (v tomto případě daně

dědické) bránilo. Jestliže žalovaný poté v kasační stížnosti uzavírá, že aktivum, které se označuje jako „nárok na vydání věci“ dani dědické podléhá a nevztahuje se na něj osvobození od dědické daně, je třeba uvést, že tato námitka žalovaného uplatněná v kasační stížnosti je zcela nekonkrétní, nelze z ní seznat, na základě jakých úvah (s výjimkou úvahy o tom, že předmětný nárok podle zákona o půdě je nárokem majetkovým a o tom, že o nároku bylo vedeno dědické řízení, tyto dílčí závěry však pro závěr o tom, že je třeba daň vyměřit nepostačují) žalovaný k právnímu názoru o nemožnosti aplikace ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani dospěl.

Žalovaný v kasační stížnosti dále namítal, že mu není zcela zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud veden, pokud vyjádřil právní názor tom, že se na žalobce vztahuje osvobození od dědické daně podle ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani. Tato námitka již směřuje k samotnému základu posouzení důvodnosti podané žaloby a následně zákonnosti soudního rozhodnutí, tedy k tomu, zda lze aplikovat ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani rovněž na situace, kdy předmětem zdanění není vydávaný majetek podle zákona o půdě jako takový, ale „toliko“ nárok na jeho vydání. Nejvyšší správní soud je na rozdíl od žalovaného toho názoru, že z odůvodnění rozsudku krajského soudu, který žalovaný napadl kasační stížností, je zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud veden.

Je třeba zabývat se tím, zda se ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani vztahuje i na zákon o půdě. Zákon o trojdani hovoří o vydání majetku podle zvláštních předpisů, když poznámka č. 13 k tomuto ustanovení uvádí v rámci demonstrativního výčtu těchto předpisů i zákon o půdě. Samotný odkaz v poznámce na zákon o půdě však k závěru o tom, že oním zvláštním předpisem ve smyslu ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani je rovněž zákon o půdě nepostačuje. Soudní judikatura je konstantní v závěru o tom, že poznámky pod čarou či vysvětlivky nejsou normativní, přesněji závaznou součástí pravidla chování. Proto stejně jako jiné části právního předpisu, jejichž posláním je zlepšit přehlednost předpisu a orientaci v právním řádu (nadpis právního předpisu, označení částí, hlav, dílů, oddílů, paragrafů), jsou pouhou legislativní pomůckou, která nemůže být závazným pravidlem pro výklad právního předpisu a stanovení pravidel chování (např. I. ÚS 28/99, II. ÚS 485/98). Protože však úprava procesu vydání majetku podle zákona o půdě byla bezpochyby motivována naplněním jednoho z hlavních účelů, pro který byl zákon o půdě přijat, tj. zmírnění následků některých majetkových křivd (jak plyne z preambule zákona o půdě), je nepochybné, že jestliže jsou oprávněným osobám vydávány nemovitosti resp. náhrada za ně právě proto, aby byly některé majetkové křivdy zmírněny, lze předpokládat, že stát nemusí mít v těchto případech zájem následně postihovat převody resp. některé převody (přechody) práv k tomuto majetku daňovou povinností, když tyto převody (přechody) majetku jsou mnohdy jen důsledky a nápravou předchozího protiprávního stavu. Lze proto uzavřít, že zákon o půdě je jedním z oněch zvláštních předpisů upravujících vydávání majetku dle ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani.

Je nepochybné, že osvobození resp. nevybrání daně (dle ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani) se vztahuje rovněž na daň dědickou. Z ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani nelze dovodit, že by osvobození od dědické daně v těchto případech bylo a priori vyloučeno. Proto krajský soud postupoval zcela správně, pokud si položil otázku, zda zákon o půdě upravuje přechod majetku, na který by bylo lze vztáhnout osvobození od dědické daně. V této souvislosti je rovněž zřejmé, proč krajský soud zdůraznil, že oprávněná osoba nemůže dědit po povinné osobě (kterou je stát nebo právnická osoba). Je tím míněno nepochybně to, že zákon o půdě neupravuje, s výjimkou právě ustanovení § 4 odst. 4, jiný případ přechodu majetku na oprávněnou osobu, který by bylo lze podrobit dědické dani (byť

si samozřejmě lze představit, že povinná osoba odkáže závětí předmětný majetek právě osobě podle zákona o půdě oprávněné - v takovém případě by však nepochybně nešlo o dědění předpokádané zákona o půdě, tedy o vydání majetku podle zvláštního předpisu, ale o běžnou dědickou posloupnost). Krajský soud dospěl k závěru, že jediným případem, kdy lze o dani dědické pojmově hovořit a který by bylo případně lze dani dědické podrobit, je právě situace, kdy na dědice přechází nárok oprávněné osoby dle ustanovení § 4 odst. 4 zákona o půdě. Jen v takovém případě je smrt zůstavitele-držitele doposud toliko nároku na vydání majetku - onou rozhodnou skutečností, se kterou zákon v obecné rovině spojuje vznik daňové povinnosti.

Je však třeba zdůraznit, že jen ze skutečnosti, že lze nalézt zákonem o půdě předpokádanou situaci, ve které by bylo lze hovořit o dědění, potažmo o dědické dani, však nelze učinit bez dalšího závěr o tom, že toto dědění je jen proto osvobozeno od dědické daně. Je třeba rovněž posoudit, zda lze pod pojem „vydání majetku“ v souvislosti s nevybráním dědické daně, podřadit i zděděný nárok na vydání tohoto majetku. Rozsudek krajského soudu podrobné odůvodnění k této otázce neobsahuje, když krajský soud položil důraz na skutečnost, že žalobce se stal oprávněnou osobou podle ustanovení § 4 odst. 4 zákona o půdě. Soudní judikatura opakovaně konstatovala, že „K restitučním nárokům je třeba přistupovat zvláště citlivě, aby v soudním řízení případně nedošlo k další křivdě. Restituční zákony, např. zákon č. 87/1991 Sb. nebo zákon č. 229/1991 Sb., mají zajistit, aby demokratická společnost přistoupila alespoň k částečnému zmírnění následků minulých majetkových a jiných křivd spočívajících v porušování obecně uznávaných lidských práv a svobod ze strany státu. Stát a jeho orgány jsou tedy povinny postupovat zvláště v řízení podle těchto zákonů v souladu se zákonnými zájmy osob, jejichž újma na základních lidských právech a svobodách má být alespoň částečně kompenzována“ (I. ÚS 289/1995). Pokud by stát v takovém případě trval na tom, že takové vydání majetku je dani podrobena, sám by tento zájem deklarovaný i v preambuli zákona o půdě podstatným způsobem oslabil. Z ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani vyplývá nepochybný záměr zákonodárce nevybírat daně při vydávání majetku v restitučním procesu, tzn. při vydávání majetku zákonem vymezeným subjektům. Jestliže zákon o trojdani zavazuje správce daně daň nevybírat při vydání majetku v rámci restitučních předpisů, tím spíše jej zavazuje této dani nepodrobit ani toliko nárok na vydání majetku, nikoli majetek jako takový (argumentum a maiori ad minus). Tento závěr pak nelze považovat za nepřípustné rozšíření výjimky ze zdaňovací povinnosti, jak ji zákon o trojdani zakotvuje, ale je výsledkem interpretace tohoto právního předpisu. Nelze žádným způsobem odůvodnit, proč by měla panovat daňová nerovnost mezi oprávněnou osobou, které byl majetek v rámci restitučních předpisů vydán ještě za jejího života a případem, kdy v důsledku na vůli oprávněné osoby mnohdy nezávislých okolností došlo k vydání tohoto majetku až poté, kdy nárok na jeho vydání v důsledku úmrtí oprávněné osoby přešel v souladu s ustanovením § 4 odst. 4 zákona o půdě na dědice a jen v důsledku úmrtí oprávněné osoby tento majetek „navíc“ zatížit dědickou daní. Pokud správce daně v daňovém řízení postupoval tak, že dani dědické podrobil nárok na vydání majetku podle zákona o půdě, za situace, kdy mu muselo být z judikatury a ze zákona o trojdani zřejmé, že pokud by tento majetek byl vydán ještě před úmrtím původní oprávněné osoby, dani by nepodléhal, směřuje takový postup nepochybně nejen proti účelu zákona o půdě, ale rovněž proti ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani. Lze tedy uzavřít, že Nejvyšší správní soud dospěl shodně jako Krajský soud v Brně k závěru, že pod pojem „vydání majetku“ dle ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani je třeba z hlediska dědické daně podřadit nejen fyzické vydání nemovitého majetku resp. náhrady za něj podle zákona o půdě, ale rovněž i v souzené věci nastalou situaci, kdy předmětem

dědění nejsou ony vydávané nemovitosti či náhrada, která za ně byla poskytnuta, ale nárok na to, aby předmětný majetek byl vydán, pokud budou splněny všechny zákonné podmínky.

Žalovaný v kasační stížnosti namítal, že ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani dopadá na osoby vymezené v ustanovení § 4 odst. 2 zákona o půdě. Tyto osoby absolvují celý restituční proces a vydání majetku v důsledku úspěšně uplatněného restitučního nároku je pak v souladu s ustanovením § 20 odst. 8 zákona o trojdani osvobozeno od daně dědické. Rovněž tato argumentace není důvodná. Podle ustanovení § 4 odst. 2 zákona o půdě zemřela-li osoba, jejíž nemovitost přešla v době od 25. února 1948 do 1. ledna 1990 do vlastnictví státu nebo jiné právnické osoby v případech uvedených v § 6, před uplynutím lhůty uvedené v § 13, nebo byla-li před uplynutím této lhůty prohlášena za mrtvou, jsou oprávněnými osobami, pokud jsou státními občany České a Slovenské Federativní Republiky, fyzické osoby (následuje výčet osob na které se uvedené ustanovení vztahuje). Žalovaný v kasační stížnosti dovozuje, že osvobození od dědické daně dopadá na případy, kdy tyto osoby absolvují celý restituční proces. Pro úvahu o tom, zda ten či onen přechod majetku v důsledku smrti zůstavitele je či není podroben dani dědické, je třeba nejprve ujasnit, který přechod (převod) majetku má být posouzení vzniku daňové povinnosti podroben. Byť to žalovaný v kasační stížnosti výslovně neuvádí, je zřejmé, že dle jeho názoru se má osvobození od dědické daně vztahovat právě k úmrtí osoby, která zemřela před uplynutím lhůty uvedené v ustanovení § 13 zákona o půdě ve smyslu ustanovení § 4 odst. 2 zákona o půdě (jiné úmrtí, u které by bylo lze o dani dědické jako takové uvažovat, žalovaný ve své námitce ani nenavozuje). Takový názor akceptovat nelze. Především proto, že osoba, jejíž nemovitost přešla do vlastnictví státu nebo jiné právnické osoby v případech uvedených v § 6 zákona o půdě, v okamžiku úmrtí tento majetek, o kterém žalovaný tvrdí, že je od dědické daně osvobozen, nevlastnila. Chybí zde tak základní předpoklad proto, aby bylo lze o dani dědické ve vztahu k tomuto majetku vůbec hovořit, neboť v daném případě absentuje předmět daně. K převodu (přechodu) majetku posléze dochází nikoli úmrtím oné osoby, ale až mnohem později po uplatnění řádné žádosti o vydání majetku právě specifickým restitučním procesem upraveným zejména zákonem o půdě. Stejně tak je třeba vidět to, že se žalovaný pokouší aplikovat ustanovení zákona o trojdani o nevybrání daně na situace, kdy k úmrtí oné osoby, jejíž majetek přešel do vlastnictví státu či právnické osoby, mnohdy došlo v době i o desítky let předcházející datu účinnosti zákona o trojdani. I z toho důvodu je aplikace ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani na tyto případy pojmově vyloučena.

Žalovaný poukazoval na to, že odkazy krajského soudu na judikaturu Nejvyššího správního soudu jsou nepřipadné. K tomu lze konstatovat, že z odůvodnění rozsudku krajského soudu (str. 3) vyplývá, že soud použil odkaz na judikaturu k podpoře stanoviska o tom, že pro osvobození od daňové povinnosti je podstatné to, zda žalobci svědčí právní postavení oprávněné osoby či nikoli. Nešlo tedy o argumentaci směrem k tomu, zda žalobce takovou osobou je či není (je skutečností, že tuto okolnost akceptovaly v daňovém řízení i daňové orgány), ale o to, zda a jaké důsledky je třeba z této skutečnosti vyvodit. Není sporu o tom, že v případě, pokud by k úmrtí oprávněné osoby nedošlo a této „původní“ oprávněné osobě byl majetek vydán, nebyl by tento s poukazem právě na ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani podroben dani z převodu nemovitostí či snad dani darovací. Tento závěr vyplývá, byť nepřímou, avšak jednoznačně, z krajským soudem citované judikatury Nejvyššího správního soudu (č. j. 3 Afs 8/2003 - 53, 1 Afs 2/2004 - 52) a rovněž z rozsudků krajských soudů (např. KS Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 190/2004, MS v Praze sp. zn. 28 Ca 709/2002). Proto je v takových případech důležité, aby tomu, kdo by měl eventuelně být zatížen daní (tj. převodci restitučního majetku) svědčilo rovněž postavení oprávněné

osoby, protože jen v takovém případě lze, ve vazbě na účel vynětí z daňové povinnosti, takové vynětí přiznat.

Závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani dopadá i na situace, kdy předmětem dědické daně je i nárok na vydání majetku v rámci restitučních předpisů a nejen vydávaný majetek jako takový, má podstatný vliv i na otázku, zda je v této souvislosti na místě aplikace rovněž ustanovení § 20 odst. 5 zákona o trojdani, které rovněž upravuje případy, kdy dochází k osvobození od dědické daně. Argumentace tímto ustanovením se objevuje v podáních žalobce po celou dobu daňového a posléze soudního řízení a rovněž žalovaný k této otázce zaujal v řízení stanovisko (opírající se zejména o argument, že nárok na vydání majetku podle zákona o půdě není oním odškodněním podle zvláštních předpisů, tak jak je zmiňuje ustanovení § 20 odst. 5 zákona o trojdani). Krajský soud v Brně však svůj závěr o důvodnosti či nedůvodnosti podané žaloby o posouzení aplikovatelnosti ustanovení § 20 odst. 5 zákona o trojdani neopřel a rovněž žalovaný v podané kasační stížnosti neargumentoval tím, že aplikace tohoto ustanovení je vyloučena. Závěr krajského soudu o tom, že na souzenou věc lze aplikovat ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani byl, jak již bylo uvedeno, shledán správným. To je podstatné v tom smyslu, že pro závěr o důvodnosti či nedůvodnosti kasační stížnosti již není třeba podrobit zkoumání možnost aplikace ustanovení § 20 odst. 5 zákona o trojdani. To proto, že i kdyby nebyla aplikace tohoto ustanovení shledána přípustnou, nadále trvá závěr o tom, že aplikace ustanovení § 20 odst. 8 zákona o trojdani je v daném případě na místě a dědickou daň vybrat nelze. Pokud by možnost aplikace ustanovení § 20 odst. 5 zákona o trojdani byla soudem připuštěna, byl by tím jen podpořen argument o tom, že předmětné nároky jsou od daně dědické osvobozeny (odst. 5) resp. daň z těchto nároků se nevybere (odst. 8). Lze proto v této souvislosti jen obecně navodit, že v případě aplikace ustanovení § 20 odst. 5 zákona o trojdani by bylo třeba zabývat se tím, zda pod pojem odškodnění podle zvláštních předpisů lze vztáhnout i případy, kdy je posléze v rámci zákona o půdě vydávána původně odňatá nemovitost a nikoli jen náhrada za nemovitosti, které vydat nelze, dále tím, že ustanovení § 20 odst. 5 zákona o trojdani výslovně směřuje na případy, kdy předmětem dědické daně je toliko nárok a nikoli majetek jako takový a předpokládá úmrtí oprávněné osoby právě v mezidobí, jako je tomu v souzené věci, či tím, že ustanovení § 20 odst. 5 zákona o trojdani výslovně uvádí, odlišně než je tomu v označení § 19 a § 20, že se vztahuje pouze na osvobození od daně dědické (nikoli tedy od daně darovací a daně z převodu nemovitostí). Jak však již bylo uvedeno, Nejvyšší správní soud se těmito okolnostmi podrobněji nezabýval, protože nemohly ničeho změnit na závěru o tom, že rozsudek krajského soudu je odůvodněn aplikací právní normy, která na projednávanou věc dopadá.

Obdobně je tomu stran námitek týkajících se oceňování restitučního nároku a vázanosti správce daně obsahem usnesení okresního soudu v Havlíčkově Brodě v dědickém řízení. Jestliže totiž soudy dospěly ke shodnému závěru o tom, že se dědická daň nevybírá při vydání majetku podle zákona o půdě, je pak nadbytečné se zabývat tím, zda a v jakém rozsahu je usnesení soudu v dědickém řízení závazné pro správce daně, zda je správce daně vázán jen určením, kdo je dědicem a v jakém rozsahu, či rovněž tím, jak byl tento majetek oceněn a zda se případně ocenění tohoto majetku v dědickém řízení vztahuje jen na ono dědické řízení či zda je rozhodné rovněž pro vyměření dědické daně. Lze proto v této souvislosti rovněž jen obecně konstatovat, že pravidlo obsažené v ustanovení § 4 odst. 3 zákona o trojdani o tom, že cenou podle odstavce 1 (cena majetku nabytého jednotlivým dědicem snižena o zákonné položky) je cena majetku určená v dědickém řízení, bylo do textu zákona včleněno až novelou provedenou zákonem č. 420/2003 Sb. s účinností od 1. 1. 2004 a nebylo účinné v době úmrtí zůstavitele (9. 11. 1994). Jak však již bylo uvedeno, Nejvyšší

správní soud ve věci neshledal potřebným zabývat se těmito okolnostmi (např. tím, zda má uvedená okolnost právní význam pro posouzení věci a jaký), neboť nebyly nezbytné pro posouzení toho, zda byl či nebyl naplněn důvod kasační stížnosti obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Žalovaný v kasační stížnosti uplatnil rovněž námitky svojí povahou procesního charakteru, týkající se výroku rozhodnutí krajského soudu. Namítal, že mělo dojít toliko ke zrušení rozhodnutí o odvolání a nikoli rozhodnutí prvostupňového. K tomu je třeba konstatovat, že podle ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo. Proto je třeba konstatovat, že je zcela v kompetenci krajských soudů rozhodujících ve správním soudnictví, zrušit případně vedle napadeného rozhodnutí i rozhodnutí prvostupňové. V souzené věci nadto základním důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí bylo nesprávné posouzení právní otázky, když obdobné stanovisko k předmětné právní otázce zaujal i správce daně. Krajský soud proto postupoval zcela správně, pokud vedle napadeného rozhodnutí zrušil i rozhodnutí prvostupňové. Na tom nemění ani skutečnost, že vedle předmětných restitučních nároků měl být předmětem daňového řízení i jiný majetek. Ze soudního řádu správního nelze dovodit, že by rozhodnou skutečností pro závěr o tom, zda zrušit rovněž prvostupňové rozhodnutí či nikoli, byla i okolnost, zda předmětem řízení byl pouze nárok, který byl posléze napaden odvoláním a soudní žalobou, či zda bylo předmětem daňového řízení i plnění jiné, odvoláním resp. soudní žalobou nezasažené. Správci daně, jehož platební výměr byl soudem rovněž zrušen, nic nebrání, aby vázán právním názorem (ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s.), ve věci znovu rozhodl a vydal prvostupňové rozhodnutí.

S poukazem na shora uvedené důvody proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí Krajského soudu v Brně je správné, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalobce, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení neúčtoval.

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 25. ledna 2007

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu