



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **JUDr. J. Š.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2006, č. j. FŘ - 16298/14/06, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 1. 2008, č. j. 11 Ca 8/2007 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 1. 2008, č. j. 11 Ca 8/2007 - 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 29. 11. 2006, č. j. FŘ - 16298/14/06, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Prahu 6 dne 20. 9. 2005, pod č. j. 233017/05/006962/7244, kterým byla poplatníkovi M. Š., zemřelé dne 15. 8. 2005 (žalobce byl označen jako „společný zástupce právních nástupců poplatníka“), vyměřena daň z převodu nemovitostí ve věci rozhodnutí Katastrálního úřadu Praha-město ze dne 29. 9. 2003, č. j. V - 25741/2003, ve výši 580 000 Kč.

Městský soud v Praze k žalobcem podané žalobě rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 29. 11. 2006. V odůvodnění zejména uvedl, že za příjemce rozhodnutí, jemuž lze ve smyslu § 32 odst. 2 písm. c) daňového řádu autoritativním způsobem ukládat právní povinnosti, byla jak v platebním výměru, tak v rozhodnutí žalovaného označena osoba, která již předtím pozbyla právní subjektivitu. Takové rozhodnutí je však nezákonné. Na tom nic nemění ani skutečnost, že předmětná rozhodnutí byla doručována osobě, o níž bylo dle § 10 odst. 6 daňového řádu rozhodnuto jako o společném zástupci právních nástupců po zemřelé M. Š. Postup správce daně pak nelze odůvodnit ani ustanovením § 57odst. 3 daňového řádu. Platební výměr měl být žalovaným zrušen a následně mělo být jednáno přímo

s dědici, neboť jim daňová povinnost svědčí ze zákona a nastupují tak za zemřelého daňového poplatníka.

Naproti tomu námitku týkající se použití nesprávné sazby daně soud shledal nedůvodnou. Při stanovení daně byla správně použita 5 % sazba ze základu daně, stanovená § 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném ke dni převodu vlastnického práva k předmětné nemovitosti, tedy ke dni 30. 6. 2003.

Rozsudek městského soudu napadl žalovaný (dále též stěžovatel) včas podanou kasační stížností. Namítl nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v jeho nesrozumitelnosti. Pokud v rozhodnutí správce daně chyběla náležitost uvedená v § 32 odst. 2 písm. c) daňového řádu, pak by bylo na místě ověření podmínek neplatnosti dle § 32 odst. 7 daňového řádu a nikoli zrušení platebního výměru, k němuž žalovaného zavázal soud. Rozhodnutí žalovaného však obsahuje všechny základní náležitosti rozhodnutí dle § 32 odst. 2 daňového řádu a o neplatné rozhodnutí se tak nejedná. V daném případě je poplatníkem daně z převodu nemovitostí podle § 8 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. M. Š., přestože již zemřela. Správce daně, vědom si ustanovení § 6 odst. 1 a § 57 odst. 3 daňového řádu, zahájil řízení ve věci zjištění dědiců. Získal informaci, že v úvahu přicházejí čtyři pozůstalé osoby a podle § 28 daňového řádu si učinil úsudek, že všechny tyto osoby jsou dědici. Poté postupoval podle § 10 odst. 6 daňového řádu a vzhledem k tomu, že mezi domnělými dědici nedošlo ke shodě, určil žalobce jako jejich společného zástupce a poté mu doručil předmětný platební výměr. Teprve doručením platebního výměru vznikla pohledávka státu z titulu neuhrazené daně, kterou správce daně mohl přihlásit do dědického řízení, přičemž úhradu daně lze na dědici požadovat až podle výsledku tohoto řízení, a to na základě usnesení soudu. Podle usnesení Obvodního soudu pro Prahu 6, ze dne 19. 1. 2007, č. j. 26 D 1346/2005-78, odpovídá za pasiva dědictví po M. Š., kam byla zařazena mimo jiné i pohledávka správce daně z titulu nezaplacené daně z převodu nemovitostí, pozůstalá dcera Mgr. K. Š. Š.

Z ustanovení § 57 odst. 1 a § 62 odst. 1 daňového řádu pak plyne, že i právní nástupci hradí za zemřelého poplatníka dosud neuhrazenou daň z převodu nemovitostí na jeho osobní daňový účet, s variabilním symbolem, jímž je jeho rodné číslo. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby z platebního výměru, doručovaného právnímu nástupci byla zřejmá vazba na osobu zemřelého poplatníka. V daném případě nemohly vzniknout pochybnosti, že příjemcem předmětného platebního výměru je žalobce, jako společný zástupce právních nástupců zemřelé M. Š. Právní nástupci poplatníka (domnělí dědici) nebyli postupem správce daně zkráceni na svých právech. Soudem stanovený postup by měl nepříznivý dopad na průběh daňového řízení, a to zejména na jeho délku.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud věc posoudil takto:

V daném případě je nepochybné, že správce daně vyměřil daň z převodu nemovitostí poplatníkovi, který již v době vydání platebního výměru neexistoval. Otázkou, jaké právní dopady může mít taková skutečnost na správní rozhodnutí, se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74, www.nssoud.cz, v němž dospěl k závěru, že „rozhodnutí, jehož adresátem je zaniklý daňový subjekt (zemřelá osoba), vydané jako výsledek daňového řízení, které bylo zahájeno a po celou dobu vedeno vůči v té době již neexistujícímu

(zaniklému) daňovému subjektu je nicotné. Dodatečný platební výměr, jímž správce daně doměřil daň z příjmů fyzických osob zemřelému (zaniklému daňovému subjektu) trpí takovou vadou uvedeného rozhodnutí, která způsobuje jeho nicotnost.“ Dodal, že „i rozhodnutí žalovaného, jímž bylo odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru zamítnuto, je rovněž z uvedeného důvodu a podstaty nicotností samotné, nicotným rozhodnutím.“

Tyto závěry jsou v plné míře aplikovatelné i v nyní souzené věci. M. Š. podala daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí dne 3. 11. 2003. Správce daně vydal dne 20. 9. 2005 platební výměr (č. j. 233017/05/006962/7244), v jehož záhlaví označil v předtištěném okénku M. Š. jako příjemce rozhodnutí. Tento platební výměr se však již daňovému subjektu nepodařilo doručit, neboť jak správce daně následně zjistil (viz úřední záznam ze dne 1. 11. 2005), M. Š. dne 15. 8. 2005 zemřela a jako daňový subjekt tedy zanikla. Správce daně poté zjistil okruh případných dědiců a rozhodnutím ze dne 1. 6. 2006, č. j. 181980/06/006962/7244, určil podle § 10 odst. 6 daňového řádu žalobce společným zástupcem právních nástupců po zemřelé M. Š. pro účely předmětného daňového řízení (odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 8. 11. 2006, č. j. FŘ – 16049/14/06). Současně s tímto rozhodnutím pak žalobci dne 19. 6. 2006 doručil též platební výměr na daň z převodu nemovitostí ze dne 20. 9. 2005, č. j. 233017/05/006962/7244, v jehož záhlaví v okénku pro vypsání příjemce rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. c) daňového řádu uvedl M. Š. a dále žalobce jako „*zmocněného zástupce právních nástupců*“. V rozhodnutí o odvolání ze dne 29. 11. 2006 pak žalovaný jako poplatníka označil M. Š. a žalobce jako „*společného zástupce právních nástupců poplatníka*“.

Ač tedy správce daně zjišťoval okruh právních nástupců M. Š. a řízení, jež vedl, sám označoval jako „*daňové řízení ve věci daně z převodu nemovitostí po zemřelé M. Š.*“, adresátem práv a povinností učinil svým aktem (platebním výměrem) tento zaniklý daňový subjekt (o tomto mylném závěru správních orgánů svědčí též odůvodnění rozhodnutí žalovaného, obsah vyjádření k žalobě a ostatně i důvody uvedené v kasační stížnosti), ač jím měli být přímo jeho právní nástupci. Jinými slovy tedy všechny osoby, o nichž správce daně usoudil dle § 28 daňového řádu, že jsou dědici zemřelého poplatníka, měly být příjemci rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. c) daňového řádu [k pojmu „příjemce rozhodnutí“ coby adresáta práv a povinností a jeho odlišení od „příjemce písemnosti (rozhodnutí)“ dle § 17 odst. 2 daňového řádu coby osoby, jíž je doručováno, srov. zejména č. 700/2005 a č. 714/2005 Sb. NSS], vyjádření vazby na osobu předchozího poplatníka lze přitom učinit jiným vhodným způsobem, nikoliv však výše uvedeným. Zaevidování plateb k variabilnímu symbolu – rodnému číslu předchozího poplatníka je již otázkou technickou a na konstituování práv a povinností přímo právním nástupcům nemůže mít vliv.

Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti dospěl s ohledem na výše uvedenou judikaturu svého rozšířeného senátu k závěru, že jak rozhodnutí správce daně (platební výměr), tak rozhodnutí žalovaného, jsou nicotná. V případě nicotnosti jsou rozhodnutí neexistující a nezávazná, prosta veřejnoprávních následků a není zde nic, co by bylo způsobilé být předmětem soudního přezkumu. Nejvyšší správní soud se v takovém případě nezabývá jednotlivými důvody kasační stížnosti. Vzhledem k tomu, že podle § 110 s. ř. s. není v jeho pravomoci vyslovit nicotnost předmětných rozhodnutí, napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení. Soud prvního stupně totiž pochybil, když žalobu věcně projednal a rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost, ačkoli měl, s ohledem na shora uvedené, postupovat ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. a vyslovit nicotnost předmětných správních rozhodnutí. V novém řízení proto Městský soud v Praze bude vázán výše vysloveným právním názorem podle § 110 odst. 3 s. ř. s. a bude postupovat

podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 6. srpna 2008

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu