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: **Z. V.**, zastoupen JUDr. Františkem Šafárikem, advokátem se sídlem Sedlovská 51, Ratboř, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 13. 11. 2009 čj. 14495/09-1400-801131, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 5. 2013, č. j. 11 Af 3/2010 - 38,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce nemá **právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Prahu 6 vydal dne 19. 6. 2009 pod čj: 194488/09/006962106960 platební výměr na dědickou daň, ve kterém žalobci (dále též „stěžovatel“) vyměřil dědickou daň ve výši 143.859 Kč; usnesením Obvodního soudu pro Prahu 6 ze dne 3. 9. 2008, č. j. 26 D 1350/2003-67, které nabylo právní moci dne 16. 9. 2008, nabyl totiž jako dědic ze závěti veškerý majetek po zůstaviteli J. V., svém strýci, v čisté hodnotě 7.135.411 Kč. Žalobce se proti tomuto platebnímu výměru odvolal a Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu (jako odvolací orgán) rozhodnutím ze dne 13. 11. 2009, čj: 14495/09-1400-801131, odvolání zamítlo.

II.

Řízení před městským soudem

[2] Proti naposled uvedenému rozhodnutí podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze. V ní uvedl, že daň mu nebyla vyměřena po právu, neboť jako synovec zůstavitele měl být od dědické daně osvobozen dle § 19 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), ve znění účinném od 1. 1. 2008. Žalobce je toho názoru, že se stal dědicem dnem nabytí právní moci usnesení Obvodního soudu pro Prahu 6, tedy dnem 16. 9. 2008 a nikoli ke dni úmrtí zůstavitele (25. 8. 2003). Žalobce poukazuje na to, že zdanění podléhá jen majetek, jehož je vlastníkem, ale on v důsledku dědických sporů nemohl po dobu 5 let od smrti zůstavitele majetek užívat. Dále argumentuje tím, že v předtisku formuláře Finančního úřadu pro vyplnění daňového přiznání je kolonka, do které se vpisuje den právní moci rozhodnutí o nabytí dědictví, z čehož žalobce vyvozuje, že tento den musí mít na daňovou povinnost vliv. Dále ve své žalobě uvádí, že se žalovaný nevypořádal s otázkou prekluze, špatně posoudil skutkový stav a nedbal základních zásad daňového řízení. Žalobce považuje za nespravedlivé, aby platil daň z něčeho, co nemohl po dobu 5 let jakkoli zúročit.

[3] Městský soud žalobu rozsudkem ze dne 16. 5. 2013 zamítl a rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[4] Soud shledal argumenty žalobce nedůvodné. Zdůraznil, že nabytí majetku děděním je specifický způsob nabytí majetku, který nastává v důsledku úmrtí zůstavitele. Dědické právo upravuje zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Z § 460 tohoto zákona vyplývá, že dědictví se nabývá smrtí zůstavitele. Dědické právo je založeno na principu univerzální sukcese, podle něhož vstupuje dědic v okamžiku smrti zůstavitele do všech jeho práv a povinností soukromoprávní povahy, které smrtí nezanikají. Městský soud nesouhlasí s žalobcem, že k nabytí dědictví došlo až dnem právní moci usnesení, kterým se potvrzuje nabytí dědických práv žalobce. Žalobce nabyl majetek ke dni úmrtí zůstavitele, tedy dne 25. 8. 2003.

[5] Z definice poplatníka v § 2 zákona č. 357/1992 Sb., dle soudu, nelze dovozovat, že dědic nabyl majetek až ke dni právní moci rozhodnutí příslušného orgánu, jímž bylo řízení o dědictví skončeno. Uvedené ustanovení pouze definuje poplatníka daně dědické, jímž se žalobce stal na základě pravomocného rozhodnutí soudu o nabytí dědictví, ale neupravuje otázku okamžiku nabytí majetku děděním.

[6] Soud rovněž odmítl jako nedůvodnou námitku prekluze práva správce daně vyměřit daň. Okresní soud totiž pravomocně rozhodl o předmětném dědictví usnesením dne 16. 9. 2008, poté měl žalobce povinnost podat k dani dědické daňové přiznání. Protože tak neučinil, vyzval ho k tomuto úkonu správce daně a to výzvou ze dne 11. 2. 2009; od tohoto okamžiku běží nová tříletá lhůta pro vyměření daně, která končí 31. 12. 2012. Rozhodl-li žalovaný o dani již 13. 11. 2009, vyměřil daň včas; lhůta pro vyměření daně nebyla prekludována. Ani další žalobní námitku neshledal soud důvodnou a žalobu proto zamítl.

III.
Kasační stížnost

[7] Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel včasnou kasační stížnost z důvodu, který Nejvyšší správní soud podřadil pod § 103 odst. 1 a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

[8] Stěžejní kasační námitkou je stěžovatelovo tvrzení, že na jeho případ nelze vztáhnout úpravu občanského zákoníku, neboť zákon č. 357/1992 Sb., jako zákon speciální vůči občanskému zákoníku, *jasně a precizně* upravuje otázku nabývání dědictví tak, že se dědictví nabývá pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu, kterým bylo dědictví skončeno.

[9] Stěžovatel v reakci na odůvodnění napadeného rozsudku tvrdí, že použití občanského zákoníku pro účely daňového řízení je vyloučeno speciálním předpisem.

[10]Namítá, že pokud městský soud dovodil, že § 2 zákona č. 357/1992 Sb. neupravuje rozhodný okamžik nabytí dědictví pro plátce daně, tato otázka pak není pro účely dědického řízení upravena vůbec, neboť nelze použít obecných předpisů a bylo by vhodné zákon novelizovat. Tuto situaci přirovnává k jinému řízení vedenému u Krajského soudu v Plzni pod č. j. 30 Ca/2008, který údajně řešil Ústavní soud, avšak stěžovatel neuvádí bližší identifikaci řízení před Ústavním soudem (uvádí pouze, že daná věc se týkala institutu ručení v daňovém právu). Nejvyšší správní soud by, dle stěžovatelova názoru, měl použít nové předpisy, tedy (má zřejmě na mysli) zákon č. 357/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2008, které jsou pro daňového poplatníka příznivější, i kdyby zastával názor, že dědictví přechází na dědice ke dni úmrtí zůstavitele.

[11]Druhou kasační námitkou stěžovatele je prekluze práva správce daně vyměřit daň. Dle jeho názoru měl finanční orgán konat ihned po smrti zůstavitele a vyzvat dědice k zaplacení daně, i když dosud nebylo o dědictví pravomocně rozhodnuto. Daňové přiznání by měli podat všichni v úvahu připadající dědici. Pokud tak správní orgán nekonal, lhůta pro vyměření daně jeho vinou marně uběhla.

[12]Stěžovatel žádá, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek změnil tak, že se žalobě vyhovuje, případně rozsudek zrušil a vrátil prvnímu stupni, nebo předložil Ústavnímu soudu otázku, zda lze použít obecných předpisů tam, kde chybí úprava v předpisu veřejného práva.

IV.
Vyjádření žalovaného

[13]Žalovaný se zcela ztotožnil s napadeným rozsudkem městského soudu a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou a stěžovateli nepřiznal náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.

V.
Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[14]Kasační stížnost není důvodná.

[15]Stěžovatel má za to, že dědická daň mu měla být vyměřena podle zákona č. 357/1992 Sb. ve znění účinném od 1. 1. 2008, neboť se dle jeho názoru dědicem stal až dnem 16. 9. 2008, tedy pravomocným usnesením soudu.

[16]Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon č. 261/2007 Sb.“), změnil zákon č. 357/1992 Sb. mimo jiné tak, že v § 19 odst. 1 vložil za číslo „I.“ slova „a II.“ (čl. XII. bod 14. zákona č. 261/2007 Sb.), čímž rozšířil okruh subjektů osvobozených od dědické daně, takže ode dne účinnosti této novely (1. 1. 2008) má být osvobozen od dědické daně

i stěžovatel jakožto synovec zůstavitele. Avšak článek XIII. bod 1 zákona č. 261/2007 Sb. uvádí: *„Nastala-li přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona skutečnost, která byla podle dosavadních právních předpisů* ***předmětem*** (pozn. soudu - zvýraznění provedenou soudem) *daně dědické, daně darovací nebo daně z převodu nemovitostí, postupuje se podle dosavadních právních předpisů."*

[17]Nejvyšší správní soud konstatuje, že *skutečností, která byla podle dosavadních právních předpisů předmětem daně dědické* je dle § 3 zákona č. 357/1992 Sb. nabytí majetku děděním. Nutno je proto řešit zásadní otázku, kdy stěžovatel nabyl majetek děděním; zda před účinností novely nebo poté. Od určení okamžiku nabytí majetku děděním se pak bude nutně odvíjet i posouzení případného osvobození od této daně. Od daně je nabytí majetku děděním totiž osvobozeno až od 1. 1. 2008. Aby tedy mohl být stěžovatel osvobozen od této daně, musel by majetek nabýt děděním až po tomto datu. Dřívější nabytí majetku pro danou skupinu dědiců (synovec) osvobozeno od daně nebylo.

[18]Podle stěžovatele by měl Nejvyšší správní soud předložit Ústavnímu soudu otázku, zda lze pro účely daňového řízení subsidiárně použít občanský zákoník. Stěžovatel tvrdí, že jeho použití pro daňové řízení je vyloučeno speciálním předpisem, který jednoznačně stanovuje, že dědictví se nabývá dle zákona č. 357/1992 Sb. pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu, kterým bylo dědictví skončeno.

[19]Stěžovatel neuvádí zákon ani ustanovení zákona, ze kterého dovozuje zákaz subsidiárního použití občanského zákoníku v daňovém řízení; takový názor však Nejvyšší správní soud ani nesdílí. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu naopak vyplývá, že v zájmu zásady jednoty právního řádu je nezbytné v případě, že některou otázku neřeší speciální předpis jako *lex specialis*, aplikovat občanský zákoník jako *lex generalis*. Ke vztahu veřejného a soukromého práva se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozhodnutí ze dne 27. 9. 2006, č. j. 2 As 50/2005 - 70: *„Nejvyšší správní soud vychází z teze, že veřejné a soukromé právo v moderní společnosti nejsou dva světy oddělené „čínskou zdí", v nichž by platila zcela a principiálně odlišná pravidla, nýbrž dvě sféry jednoho ve své podstatě jednotného a uceleného právního řádu. Vztah soukromého a veřejného práva chápe Nejvyšší správní soud v souladu s převažujícími doktrinálními trendy poslední doby jako vztah obecného a zvláštního práva. (…) Teorie veřejného práva jako zvláštního práva k „obecnému" právu soukromému pak je v praxi cenná tím, že (…) umožňuje „subsidiárně" použít i ve veřejném právu normy práva soukromého tam, kde veřejnoprávní úprava chybí či je kusá a kde nelze dospět k rozumnému závěru, že absence či kusost úpravy má svůj samostatný smysl a účel."* V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy veřejnoprávní předpisy neupravují uceleně otázku, kdy projev vůle přichází do sféry adresáta, a dospěl k závěru, že je třeba aplikovat obecné právní předpisy, zejména občanský zákoník. Shodně k danému tématu i Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 9. 2007 sp. zn. I ÚS643/06 uvedl, že .. *z příkazu vnitřní souladnosti a nerozpornosti právního řádu plyne požadavek, aby tentýž právní institut (zde ručení) znamenal totéž, bez ohledu na to, v jakém odvětví práva je zrovna aplikován.*

[20]V nyní posuzovaném případě je situace obdobná. Institut dědění (jako civilně-právní kategorie) je ve všech podrobnostech popsán v občanském zákoníku, jak popisně uvedl městský soud v napadeném rozsudku. Daňové předpisy naopak neupravují obecně principy dědění, upravují pouze postupy, jimiž bude daň z dědictví vybrána, po kom bude vyžadována a z jakého základu daně bude počítána.

[21]Stěžovatel namítá, že nelze použít obecného právního předpisu také proto, že zákon č. 357/1992 Sb. upravuje „jasně a precizně" pojem nabývání dědictví. Tento stěžovatelův názor kasační soud rovněž nesdílí.

[22]Ustanovení § 2 zákona č. 357/1992 Sb. zní: *Poplatníkem daně dědické je dědic, který nabyl dědictví nebo jeho část ze závěti, ze zákona nebo z obou těchto právních důvodů podle pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu, jímž bylo řízení o dědictví skončeno.* Nejvyšší správní soud souhlasí s posouzením věci městským soudem, že z § 2 zákona č. 357/1992 Sb. nelze dovozovat, že dědic nabývá majetek až ke dni právní moci rozhodnutí příslušného orgánu, kterým se řízení o dědictví končí; citované ustanovení totiž podává pouze definici poplatníka dědické daně (pro účely fiskální) ve smyslu tohoto zákona a dále normuje, že se dědic stává poplatníkem daně až poté, co je rozhodnutím soudu jeho status dědice najisto postaven. Znamená to, že se sice dědicem stává již okamžikem smrti zůstavitele, avšak povinnost uhradit dědickou daň má až poté, co je dědické řízení ukončeno pravomocným rozhodnutím.

[23]Z tohoto pohledu je rovněž rozhodné, že základem dědické daně (§ 4 odst. 1) *je cena majetku nabytého jednotlivým dědicem,* snížená o taxativně stanovené položky, přičemž podle odst. 3 téhož ustanovení je touto cenou *cena majetku určená v dědickém řízení.* Znamená to, že až po proběhnuvším a uzavřeném dědickém řízení je správce daně s to stanovit základ daně pro výpočet této daně. Stěžovatelova námitka, že by měl správce daně ihned po úmrtí zůstavitele vyzvat k podání daňového přiznání všechny potencionální dědice se již z tohoto úhlu jeví jako zcela hypotetické řešení. I kdyby to totiž správce daně udělal, musel by posečkat s vyměřením daně již jen proto, že do pravomocného uzavření dědického řízení není sám schopen a nemá ani zákonné povolení určit cenu nabytého majetku jednotlivým dědicem, jež tvoří základ daně pro její výpočet. Podstatný pro tuto věc je především fakt, že správce daně k žalobcem navrhovanému postupu nemá žádné zákonné zmocnění.

[24] Dědické právo je založeno na principu univerzální sukcese, podle něhož vstupuje dědic v okamžiku smrti zůstavitele do všech jeho práv a povinností soukromoprávní povahy, které smrtí nezanikají. Otázka nabývání dědictví není veřejnoprávními předpisy upravena, proto městský soud postupoval správně, pokud aplikoval obecnou úpravu dědického práva v občanském zákoníku. Nadto zákon o dani dědické dále normuje v § 3, že *předmětem této daně je nabytí majetku děděním*. Ustanovení § 460 občanského zákoníku jednoznačně stanoví, že se dědictví nabývá smrtí zůstavitele (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. července 2005, sp. zn. 33 Odo 777/2004).

[25]Pokud by tomu tak nebylo a dědictví by se nabývalo až pravomocným rozhodnutím soudu (jak se domnívá stěžovatel), byla by v mezidobí pozůstalost v jakémsi právním vakuu a nebylo by zřejmé, komu svědčila v tomto mezidobí práva z ní vyplývající. Je sice skutečností, že v historii, až do 31. 12. 1950, znalo československé právo institut „ležící pozůstalosti“, neboť se dědictví nabývalo až konstitutivním rozhodnutím soudu vydáním „odevzdávací listiny“ dědici. Ležící pozůstalost byla samostatným subjektem práv a závazků a měla dokonce procesní způsobilost. V současné době se však většina moderních evropských států přiklonila ke koncepci nabývání dědictví okamžikem smrti zůstavitele. Na tomto základu je založen i princip nabývání dědictví v českém právu (jak zmíněno shora) a také s takto normovaným principem dále „pracuje“ daňové právo, které jej převzalo a jen pro „své berní účely“ doplnilo postupy, jakými se bude majetek nabytý děděním podrobovat zdanění.

[26]Městský soud dále podotkl, že zpravidla není v okamžiku smrti fyzické osoby známo, kdo dědictví nabyl, ať už kvůli možnosti odmítnutí dědictví nebo případným sporům vyvolaným dědickým řízením. Tuto prodlevu vzal v úvahu i zákonodárce a dal proto soudu možnost ustanovit správce dědictví (§ 175f zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád). Rozhodnutí soudu, kterým se končí dědické řízení, nemá konstitutivní, nýbrž deklaratorní povahu; konstatuje, že dědic nabyl dědictví ke dni úmrtí zůstavitele.

[27]Z výše uvedeného vyplývá a kasační soud souhlasí se závěry městského soudu, že k nabytí dědictví stěžovatelem došlo v souladu s § 460 občanského zákoníku úmrtím zůstavitele dne 25. 8. 2003 a tudíž bylo třeba postupovat podle zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2007; dědická daň byla stěžovateli vyměřena v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud nespatřuje v tomto řešení žádnou neústavnost, jak míní stěžovatel, a proto nemá důvod postupovat věc Ústavnímu soudu. Kasační námitka není důvodná.

[28]V druhé kasační námitce stěžovatel tvrdí, že pokud i pro daňové účely přechází dědictví na dědice okamžikem smrti zůstavitele, pak má finanční orgán vyzvat k zaplacení dědické daně všechny v úvahu připadající dědice ještě před pravomocným skončením dědického řízení. V případě stěžovatele tak správní orgán neučinil a tudíž se tříletá lhůta k vyměření daně prekludovala. Toto navrhované řešení však neodpovídá právní úpravě.

[29]Podle § 21 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., je poplatník povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani dědické a k dani darovací do 30 dnů ode dne, v němž nabylo právní moci rozhodnutí příslušného orgánu, kterým bylo skončeno dědické řízení. Znamená to, že až poté, co je dědické řízení ukončeno a jsou známy dědické podíly připadající na jednotlivé dědice, tito mají povinnost podat daňové přiznání k dědické dani a správce daně na základě daňového přiznání daň dědici vyměří. Znamená to, že správce daně nemá zákonné oprávnění vyměřit daň dříve, nežli je ukončeno dědické řízení a poté podáno daňové přiznání. Stěžovatelem navrhované řešení je proto nutné odmítnout pro jeho rozpor se zákonnou úpravou.

[30]Prekluzi práva správce daně vyměřit daň upravuje obecně § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinný do 31. 12. 2010, který zní: *(1) Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. (2) Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.* Povinnost podat daňové přiznání měl stěžovatel na základě § 21 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. do 30 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, jímž se končí dědické řízení, tj. do 16. 10. 2008. Stěžovatel tak neučinil a byl proto správcem daně vyzván k podání daňového přiznání dne 11. 2. 2009. Tato výzva je současně úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., směřujícím k vyměření daně a proto se od jejího doručení odvíjí běh nové tříleté lhůty pro vyměření daně; tříletá lhůta pro vyměření daně začala běžet znovu od konce roku, v němž byl učiněn úkon směřující k vyměření daně a její běh skončil dne 31. 12. 2012. Správce daně předmětnou daň vyměřil rozhodnutím již dne 13. 11. 2009, tedy včas. Nejvyšší správní soud, shodně jako městský soud uzavírá, že nedošlo ke stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty; tato námitka je rovněž nedůvodná.

[31]Jen pro doplnění Nejvyšší správní soud podotýká, že § 21 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. upravuje oznamovací povinnost soudu vůči správci daně. Obvodní soud pro Prahu 6 měl v předmětném řízení povinnost zaslat stejnopis pravomocného usnesení o dědictví a další listiny správci daně do 30 dnů od pravomocného skončení řízení o dědictví, což také učinil. Z toho je zřejmé, že správce daně neměl především zákonnou pravomoc (avšak ani reálnou možnost) konat dříve, než obdržel informaci o tom, kdo se stal pravomocným rozhodnutím soudu dědicem; lhůta pro vyměření daně mu proto nemohla plynout.

pokračování

VI.
Závěr a náklady řízení

[32]Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 31. července 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu