



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **M. Ž.**, zast. společností UNTAX, s. r. o., se sídlem v Praze 10, U Továren 256/14, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2011, čj. 675/11-1500-602705, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2011, čj. 675/11-1500-602705, se z r u š u j e a věc se mu v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n nahradit žalobci náklady řízení v částce 9.200,- Kč k rukám jeho zástupce do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí – výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě vydané Finančním úřadem v Pardubicích (dále také jen "správce daně") dne 12. 11. 2010, čj. 183151/10/248911601191, kterou byl vyzván k úhradě nedoplatku v částce 2.249.458,90 Kč.

V jeho odůvodnění žalovaný uvedl, že právní předchůdce žalobce daňový subjekt M. Ž. st. dne 5. 10. 2005 zemřel. K tomuto datu evidoval správce daně na jeho osobním daňovém účtu na druhu příjmu 72 – Daň z příjmů fyzických osob nedoplatek ve výši 3.455.244,60 Kč. Tuto částku přihlásil správce daně dne 7. 11. 2005 do pasiv dědictví u notářky pověřené vedením dědictvého řízení JUDr. Návratové. Dne 24. 10. 2008 vydal Okresní soud v Pardubicích usnesení čj. 32 D 1876/2005–267, kterým upravil poměr podílů jednotlivých dědiců k hodnotě nabytého majetku z dědictví. Žalobce nabyl hodnotu z dědictví ve výši 65,36%, tj. částku 709.951,10 Kč z aktiv dědictví. Toto usnesení nabylo právní moci dne 27. 11. 2008. Správce daně proto žalobce vyzval k zaplacení splatného nedoplatku ve výši 2.249.458,90,- Kč jako poměru k hodnotě majetku nabytého z dědictví.

S odkazem na ustanovení § 70 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), a ustanovení § 264 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalovaný konstatoval, že v roce 2005 byl učiněn úkon směřující k vymožení nedoplatku, kterým se přerušuje promlčecí lhůta a počíná běžet znovu po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o takovém úkonu zpraven. Za tento úkon označil sdělení výše nedoplatku čj. 191232/248911/4089 adresované notáři pověřenému vedením dědictvého řízení, doručené mu dne 7. 11. 2005. Tím byla dle žalovaného promlčecí lhůta přerušena.

Žalovaný uzavřel, že správce daně byl oprávněn vyzvat dlužníka k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě dle ustanovení § 73 odst. 1 ZSDP. Dle jeho názoru má přitom výzva k zaplacení splatného nedoplatku v náhradní lhůtě povahu toliko upomínky k zaplacení splatného nedoplatku, neboť neřeší ani neukládá daňovou povinnost, ale pouze se jí určuje náhradní lhůta, v níž má být povinnost zaplatit splatný nedoplatek splněna.

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhl jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Rozhodnutí označil za nezákonné, vyslovil nesouhlas s výší vymáhané daňové povinnosti, se způsobem hodnocení skutkového zjištění i s právními závěry žalovaného.

Žalobce uvedl, že se stal právním nástupcem daňového subjektu M. Ž. zemřelého dne 5. 10. 2005, a to na základě usnesení Okresního soudu v Pardubicích ze dne 24. 10. 2008, čj. 32 D 1876/2005-267, dle kterého nabyl do spoluvlastnictví jednu polovinu pozemku parc. č. 237/4 – orná půda v obci Mikulovice, katastrálním území Blato, jednu polovinu pozemku parc. č. 181/1 - zahrada v obci a katastrálním území Ráby a jednu polovinu pozemku parc. č. 375/4 - orná půda v obci a katastrálním území Staré Hradiště, a to společně s H. V., tj. každý z nich jednu čtvrtinu na nemovitostech vzhledem k celku. Dále nabyl do svého vlastnictví pozemek parc. č. 243/43 – ostatní plocha v obci Pardubice, katastrálním území Rosice nad Labem, jednu polovinu pozemku parc. č. 243/56 – ostatní plocha rovněž v obci Pardubice, katastrálním území Rosice nad Labem a dále členská práva a povinnosti u Stavebního bytového družstva Družba

Pardubice spojená s nájmem družstevní garáže č. 116 v Pardubicích – Dukle. Na pasivech dědictví připadla žalobci povinnost uhradit pohledávku ve výši 9.638,- Kč. Pohledávky, které přihlásil správce daně do dědického řízení, byly označeny za sporné dle § 174k zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), a nebyly zahrnuty do pasiv dědictví. Správce daně žalobce vyzval k zaplacení nedoplatku pohledávek na dani z příjmů fyzických osob v náhradní lhůtě.

Žalobce předně uplatnil námitku promlčení dle ustanovení § 70 ZSDP, neboť se neztotožnil se závěrem správce daně a žalovaného o úkonech směřujících k vymožení nedoplatku. Namítl, že vymáhané daňové povinnosti byly promlčeny již dávno před tím, než správce daně v roce 2005 pohledávky za zůstavitelem přihlásil do dědického řízení. Tím se žalovaný při posuzování promlčení nároku v odůvodnění svého rozhodnutí vůbec nezaobíral. Dle žalobce jsou historické daňové povinnosti zůstavitele na dani z příjmů fyzických osob promlčeny, námitku promlčení v odvolání vznesl a žalovaný byl povinen k ní přihlédnout. Argumentaci žalovaného o přerušení promlčecí lhůty označil za chybnou.

Žalobce pro případ, že by se krajský soud neztotožnil s jeho námitkou promlčení, namítl, že žalovaný na něm uplatňuje větší pohledávku za zůstavitelem, než za kterou ručí. Žalobce na základě usnesení o dědictví ze dne 12. 10. 2008, čj. 32 D 1876/2005-267, nabyt hodnotu dědictví odpovídající částce 709.951,10,- Kč. Dle ustanovení § 470 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), však dědic odpovídá do výše ceny nabytého dědictví za přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele a za zůstavitelovy dluhy, které na něj přešly zůstavitelovou smrtí, a dle ustanovení § 470 odst. 2 občanského zákoníku, je-li více dědiců, odpovídají za náklady zůstavitelova pohřbu a za dluhy podle poměru toho, co z dědictví nabyli, k celému dědictví. Žalovanému (věřiteli zůstavitele) za dané situace přísluší právo na uspokojení pouze části jeho pohledávky z dědictví po zůstaviteli. Na základě této skutečnosti žalovaný nemůže ukládat povinnost žalobci k zaplacení částky celé. Vzhledem k tomu, že nedošlo ke konvokaci při projednávání dědictví, je nutné dodržet pravidla platná pro likvidaci dědictví daná ustanovením § 175t až § 175v o. s. ř. I z tohoto důvodu se žalobce domnívá, že je rozhodnutí žalovaného nezákonné.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 1 Afs 22/2004, 8 Afs 4/2006 a 1 Afs 17/2006), dle které je exekuční výzva dle ustanovení § 73 ZSDP vyloučena ze soudního přezkumu, navrhl odmítnutí žaloby.

V replice na vyjádření žalovaného žalobce nesouhlasil s jeho názorem na odmítnutí žaloby a poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 86/2004-54. Ten se týká sice institutu ručení, avšak dle jeho názoru v něm obsažené závěry ohledně přezkoumatelnosti rozhodnutí platí obdobně i pro posuzovanou věc.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. bez nařízení jednání, když žalobce s tímto postupem souhlasil výslovně a žalovaný svůj souhlas udělil způsobem předvídaným v § 51 odst. 1 větě druhé s. ř. s. Krajský soud přitom dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům, přičemž žalobu neshledal důvodnou.

K procesnímu návrhu žalovaného na odmítnutí žaloby z důvodu, že výzva vydaná dle ustanovení § 73 odst. 1 ZSDP je rozhodnutím procesní povahy, které se nijak nedotýká hmotných práv a povinností žalobce, a tudíž nepodléhá soudnímu přezkoumání, uvádí soud následující. Podle žalovaným zmiňované judikatury je exekuční výzva dle citovaného ustanovení sice obecně vyloučena ze soudního přezkumu, neplatí to však bezvýjimečně. To konstatoval Ústavní soud již ve svém nálezu ze dne 21. 12. 2006, sp. zn. I. ÚS 78/05, ve kterém uvedl: „Byla-li výzva k uhrazení daňového nedoplatku podle § 73 daňového řádu adresována osobě odlišné od původního daňového dlužníka uvedeného v platebním výměru ... musí mít příjemce výzvy i takové prostředky obrany, které měl daňový dlužník ve vyměřovacím řízení. Pokud tedy nebyla před zasláním výzvy k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě vyměřena daňovému subjektu daň rozhodnutím dle § 32 odst. 1 daňového řádu, je třeba na výzvu k uhrazení daňového nedoplatku pohlížet jako na rozhodnutí správního orgánu, kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva a povinnosti a lze se tedy ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. žalobou domáhat přezkoumání takové výzvy soudem.“ Rovněž Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 31. 3. 2009, čj. 7 Afs 24/2009-71, konstatoval, že výzva podle § 73 odst. 1 ZSDP a na ni navazující rozhodnutí odvolacího orgánu obecně nejsou rozhodnutími ve smyslu § 65 s. ř. s., avšak, že toto neplatí v případech, je-li tato výzva ve skutečnosti prvním úkonem správce daně deklarujícím daňovou povinnost žalobce.

V nyní posuzovaném případě byla daňová povinnost vyměřena nikoliv žalobci, ale jeho právnímu předchůdci M. Ž. st. a skutečná výše povinnosti, která přešla na žalobce z titulu právního nástupnictví byla poprvé vůči němu uplatněna až ve shora citované výzvě. Krajský soud se proto žalobou napadeným rozhodnutím a jemu předcházející výzvou věcně zabýval, neboť shodně se shora uvedenými závěry by bylo odmítnutí žaloby za skutkového stavu v projednávané věci zásahem do práva žalobce na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Z předloženého správního spisu vyplynulo, že výzvou dle § 73 odst. 1 ZSDP ze dne 12. 11. 2010, čj. 183151/10/248911601191, vyzval správce daně žalobce jako právního nástupce daňového dlužníka M. Ž. st. k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě. Ve výzvě je uvedeno celkem 24 položek označených čísly jednacími, pod kterými byla jednotlivá rozhodnutí (resp. platební výměry) vydána. Z nich tři vykonatelná rozhodnutí byla vydána dne 4. 3. 1997, deset dne 19. 9. 2002, dvě dne 9. 9. 2003, jedno dne 4. 8. 2004 a osm v době od 2. 8. do 19. 10. 2005. Ve správním spise je však založeno pouze deset platebních výměrů na daňové penále. Výzvy k úhradě daňových nedoplatků v náhradní lhůtě dle § 73 odst. 1 ZSDP

adresované daňovému subjektu M. Ž. st. byly správcem daně vystaveny dne 4. 12. 2002 pod čj. 194120/02/248911/4089, dne 12. 11. 2003 pod čj. 187991/03/248911/4089, dne 13. 9. 2004 pod čj. 165058/04/248911/4089 a dne 23. 9. 2005 pod čj. 170763/05/248911/4089, přičemž částky na nich uvedené činí celkem 150.713,- Kč.

Ve smyslu ustanovení § 70 odst. 1 ZSDP ve znění platném do 31. 12. 2007 se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven; daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných podle odstavců 4 a 5 (odst. 2 § 70). Znění citovaného ustanovení § 70 odst. 1 a 2 se novelizací účinnou od 1. 1. 2008 nezměnilo. K odstavci třetímu, který stanovil, že k promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námítky, byl připojen další text, dle kterého po dobu výkonu rozhodnutí soudem nebo soudním exekutorem anebo do uspokojení z výtěžku veřejné dražby lhůta podle odstavců 1 a 2 neběží, a to až do právní moci rozhodnutí o ukončení těchto řízení nebo jeho ukončení; lhůta rovněž neběží po dobu přihlášení nedoplatku v insolvenčním řízení.

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný nijak nezabýval srovnáním platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob s nedoplatkem, který vyčíslil ve sdělení čj. 191232/248911/4089, adresovaném notáři pověřenému vedením dědického řízení. Nezabýval se dostatečně ani námitkou promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek ve smyslu ustanovení § 70 odst. 1 a 2 ZSDP a ustanovení § 264 odst. 5 daňového řádu. Uvedl, že byl učiněn jeden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku a označil za něj právě sdělení ze dne 7. 11. 2005 adresované notáři projednávajícímu dědictví po zemřelém M. Ž.. Nevysvětlil však, od kterého data počala běžet promlčecí lhůta u jednotlivých platebních výměrů, ani zda shora uvedeným úkonem, tj. přihláškou daňových pohledávek do dědického řízení, došlo k přerušení běhu lhůty za dodržení podmínek daných v ustanovení § 70 odst. 2 ZSDP. Nelze totiž přehlédnout, že první tři položky uvedené ve výzvě adresované žalobci, byly platební výměry vydané již dne 4. 3. 1997. V tomto směru shledal krajský soud rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

S ohledem na shora uvedené proto krajský soud zrušil ve smyslu ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude ve smyslu ustanovení § 78 odst. 5 téhož zákona vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. V novém rozhodnutí neopomene ohledně každé položky uvedené ve výzvě k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě přehledně popsat a zdůvodnit, proč je přesvědčen, že jsou na žalobci požadovány v souladu s ustanovením § 70 odst. 1 a 2 ZSDP. Neopomene zároveň vysvětlit návaznost vydaných platebních výměrů na vyčíslení předložené v řízení před notářem a následně ve výzvě doručené žalobci.

Pro úplnost krajský soud dodává, že pro nedostatečné zdůvodnění výzvy ze dne 12. 11. 2010, čj. 183151/10/248911601191, i žalobou napadeného rozhodnutí, nemohl posoudit námitku žalobce, že správce daně a žalovaný na něm uplatňují větší pohledávku za zůstavitele, než za kterou ručí. Bude na žalovaném, aby se touto námitkou zabýval a zdůvodnil, jakým postupem dospěl k závěru, že požadovaná částka ve výši 2.249.458,90 Kč, je uplatněna v souladu se zákonem.

Dlužno dodat, že žalobce v žalobě navrhoval, aby krajský soud ve smyslu ustanovení § 73 s. ř. s. přiznal žalobě odkladný účinek, neboť výkon rozhodnutí ho může nevratným způsobem zasáhnout na majetku. Krajský soud nemohl návrhu vyhovět, neboť svoje tvrzení do vydání tohoto rozhodnutí nezdůvodnil ani nepodložil žádným konkrétním důkazem.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení před krajským soudem měl úspěch žalobce, proto mu krajský soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč a náhradě nákladů právní služby poskytnuté právnickou osobou poskytující daňové poradenství dle ustanovení § 3 odst. 6 a 7 zákona č. 523/1992 Sb., a to konkrétně za 3 úkony po 2.100,- Kč (převzetí zastoupení, sepsání žaloby a replika na vyjádření žalovaného) včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300,- Kč (§ 9 odst. 3 písm. f/, § 11 odst. 1 písm. a/ a d/ a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.). Náklady v celkové výši 9.200,- Kč uložil krajský soud poukázat do rukou zástupce žalobce, když toto právo vyplývá z udělené plné moci ze dne 14. 3. 2011.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.)

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 27. dubna 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu