



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. 669/11-1500-602705, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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. 183091/10/248911601191, kterou byl vyzván k úhradě nedoplatku v částce 53.535,90 Kč.

V jeho odůvodnění žalovaný uvedl, že právní předchůdce žalobce daňový subjekt M. Ž. dne 5. 10. 2005 zemřel. K tomuto datu evidoval správce daně na jeho osobním daňovém účtu na druhu příjmu 70 – Daň z přidané hodnoty nedoplatek ve výši 81.909,30 Kč. Tuto částku přihlásil správce daně dne 7. 11. 2005 do pasiv

dědictví u notářky pověřené vedením dědického řízení JUDr. Návrátové. 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 53.535,90 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 1998, 2003 a 2005 byly učiněny úkony směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, kterými se přerušuje promlčecí lhůta a počíná běžet znovu po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o takovém úkonu zpraven. Za tyto úkony označil výzvu k zaplacení nedoplatku čj. 152876/98/248910/5630, doručenou daňovému subjektu dne 2. 12. 1998, exekuční příkaz čj. 190698/03/248940/4206, doručený jeho daňovému poradci dne 25. 11. 2003 a sdělení výše nedoplatku čj. 191232/248911/4089, adresované notáři pověřenému vedením dědického řízení, doručené mu dne 7. 11. 2005. Tím byla dle žalovaného promlčecí lhůta přerušena ke dni 1. 1. 1999, 1. 1. 2004 a ke dni 1. 1. 2006, promlčení by tedy nastalo dne 1. 1. 2012.

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 přidané hodnoty 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 vymození nedoplatku. Namítl, že exekučním příkazem čj. 190698/03/248940/4206, doručeným dne 25. 11. 2003, vymáhal správce daně zcela jinou pohledávku, než přihlásil do dědického řízení. Tam totiž přihlásil pohledávku ve výši 81.909,30 Kč, která se sestává z penále na dani z přidané hodnoty za rok 1994, kdežto citovaným exekučním příkazem, navíc vydaným již v roce 2003 (tedy v době, kdy penále za rok 1994 rozhodně existovat nemohlo), vymáhá zcela jinou pohledávku, pravděpodobně vlastní daňovou povinnost. Z uvedeného dle žalobce vyplývá, že pohledávka správce daně za zůstavitelem ve výši 81.909,30 Kč za penále na dani z přidané hodnoty za rok 1994 se dávno před přihlášením pohledávky do dědického řízení správcem daně promlčela. 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 rozhodnutí žalovaného je 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 zmíněného 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. 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 23. 11. 1998, čj. 152876/98/248910/5630, vyzval správce daně právního předchůdce žalobce, tj. M. Ž. st., k zaplacení daňového nedoplatku, který mu

byl vyměřen dne 1. 9. 1998, rozhodnutím čj. 121931/98/248910/5630, v částce 98.486,- Kč, a který byl splatný dnem 29. 9. 1998. Tuto výzvu převzal osobně dne 2. 12. 1998. Dne 21. 11. 2003 vydal správce daně exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníka na účtech vedených u bank čj. 190698/03/248940/4206, který doručil daňovému poradci daňového subjektu Mgr. J. J. dne 25. 11. 2003. Z exekučního příkazu je zřejmé, že daňová exekuce byla zahájena a vedena pro pohledávku ve výši 98.486,- Kč dle rozhodnutí ze dne 1. 9. 1998, čj. 121931/98/248910/5630. Daňový subjekt M. Ž. zemřel dne 5. 10. 2005 a správce daně podáním ze dne 4. 5. 2006 uplatnil do dědictví pohledávku vedenou na jeho účtu daně z přidané hodnoty ve výši 81.909,30 Kč. Výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 12. 11. 2010, čj. 183091/10/248911601191, jejímž příjemcem byl žalobce jako právní nástupce daňového dlužníka M. Ž., se rovněž týkala pohledávky na dani z přidané hodnoty vyplývající z vykonatelného rozhodnutí ze dne 1. 9. 1998, čj. 121931/98/248910/5630. Touto výzvou byl žalobce vyzván k zaplacení částky 53.535,90 Kč, která dle odůvodnění výzvy vyjadřovala poměr jím nabytého dědictví ve výši 65,36% k celkové hodnotě dědictví.

Žalobce předně namítal, že ve smyslu ustanovení § 70 ZSDP došlo k promlčení práva dlužný daňový nedoplatek vybrat a vymáhat. Současně tvrdil, že exekučním příkazem ze dne 21. 11. 2003, čj. 190698/03/248940/4206, nebyla přerušena promlčecí doba, neboť jím byla správcem daně vymáhána jiná pohledávka, než kterou přihlásil do dědického řízení.

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 námitky, 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.

Krajský soud tedy zkoumal, zda se úkony, které žalovaný označil jako úkony přerušující běh lhůty k vymáhání daňových nedoplatků dle § 70 odst. 2 ZSDP, týkají stejného daňového nedoplatku. Je pravdou, že správce daně v přípisu ze dne 4. 5. 2006, kterým specifikoval svoje pohledávky za zemřelým M. Ž., uvedl, že na dani z přidané hodnoty činí nedoplatek 81.909,30 Kč a že představuje „penále za rok 1994 (penalizace od 22. 4. 1994 do 5. 9. 1996)“, aniž označil datum a

číslo jednacích rozhodnutí, kterým zmíněné penále vyměřil. Orientaci v tom, jak na sebe navazují jednotlivá shora citovaná rozhodnutí poněkud znesnadňuje i skutečnost, že výzva ze dne 23. 11. 1998, čj. 152876/98/248910/5630, a následně i exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníka na účtech vedených u bank ze dne 21. 11. 2003, čj. 190698/03/248940/4206, byly vydány na částku 98.486,- Kč, avšak nedoplatek vyčíslený v dědickém řízení i výzvě ze dne 12. 11. 2010, čj. 183091/10/248911601191, adresované žalobci, na částku 81.909,30 Kč. Tyto nejasnosti však lze bez pochybností překlenout podrobným rozbořením údajů uvedených ve všech zmínovaných listinách. Ty, které byly doručovány daňovému subjektu M. Ž. nebo jeho zástupci shodně identifikují rozhodnutí, kterého se týkají, tj. uvádějí jeho číslo jednacích i datum vydání (čj. 121931/98/248910/5630 ze dne 1. 9. 1998). Stejně číslo jednacích i datum vyměření je uvedeno ve výzvě adresované žalobci, vydané dne 12. 11. 2010 pod čj. 183091/10/248911601191. V této výzvě je sice po žalobci požadována částka 53.535,90 Kč, nepochybně se však jedná, jak vyplývá z odůvodnění tohoto rozhodnutí i jednoduchého výpočtu, o 65,36% z částky 81.909,30 Kč, kterou správce daně uplatnil v dědickém řízení. Všechny shora zmíněné úkony proto lze označit ve smyslu ustanovení § 70 odst. 1 a 2 ZSDP za úkony směřující k vybrání a vymožení nedoplatku, a to zcela nepochybně daňového dluhu vyměřeného rozhodnutím správce daně dne 1. 9. 1998, čj. 121931/98/248910/5630.

Krajský soud proto dospěl k závěru, že lze jednoznačně uzavřít, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek uložený rozhodnutím správce daně ze dne 1. 9. 1998, čj. 121931/98/248910/5630, nebylo ke dni vydání výzvy ze dne 12. 11. 2010, čj. 183091/10/248911601191, ani ke dni vydání napadeného rozhodnutí žalovaného, doručeného žalobci dne 15. 2. 2011, promlčeno.

S ohledem na shora popsaný skutkový stav krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že správce daně a žalovaný na něm uplatňují větší pohledávku za zůstavitele, než za kterou ručí. Žalobce v této souvislosti poukázal na usnesení okresního soudu v Pardubicích vydané dne 12. 10. 2008, čj. 32 D 1876/2005-267, dle kterého nabyl hodnotu dědictví odpovídající částce 709.951,10 Kč, přičemž dle ustanovení § 470 odst. 1 občanského zákoníku odpovídá dědic za zůstavitelovy dluhy do výše ceny nabytého dědictví. Jak je již shora uvedeno, z odůvodnění výzvy ze dne 12. 11. 2010, čj. 183091/10/248911601191, jednoznačně plyne, že správce daně vyzval žalobce k zaplacení daňového nedoplatku daňového subjektu M. Ž., který činil 81.909,30 Kč, pouze do výše jeho podílu na celkové hodnotě dědictví. Požadovaná částka 53.535,90 Kč činí přesně 65,36% z celkového dluhu M. Ž. na dani z přidané hodnoty ke dni vydání výzvy, tj. z částky 81.909,30 Kč. Správce daně zmíněnou výzvou žalobci sdělil, kolik na daňovém nedoplatku zůstavitele činí jeho podíl. Tím se nijak nedotkl zásady, že dědic odpovídá za přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele a za zůstavitelovy dluhy, které na něj přešly zůstavitelovou smrtí, jen do výše ceny nabytého dědictví, jak stanoví § 470 občanského zákoníku. Tuto zásadu bude třeba akceptovat při samotném vybrání a vymáhání daňového nedoplatku. V době vydání předmětné výzvy správce daně totiž

nevěděl a ani vědět nemohl, zda a případně jaké dluhy žalobce z nabytého dědictví hradil, ani v jaké výši.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Dlužno dodat, že žalobce v žalobě navrhoval, aby krajský soud ve smyslu ustanovení § 73 s. ř. s. přiznal žalobě odkladný účinek, neboť výkon rozhodnutí jej 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 žalobce úspěch neměl a žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval, přičemž krajský soud ani nezjistil, že by mu nějaké takové náklady vznikly.

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