



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 žalobkyně **H. V .**, 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. 670/11-1500-602705, t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně 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. 183090/10/248911601191, kterou byla vyzvána k úhradě nedoplatku v částce 7.421,- Kč.

V jeho odůvodnění žalovaný uvedl, že právní předchůdce žalobkyně 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. Žalobkyně nabyla hodnotu z dědictví ve výši 9,06%, tj. částku 98.411,20 Kč z aktiv dědictví. Toto usnesení nabylo právní moci dne 27. 11. 2008. Správce daně proto žalobkyni vyzval k zaplacení splatného nedoplatku ve výši 7.421,- 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 žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhla jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Rozhodnutí označila za nezákonné, vyslovila nesouhlas s výší vymáhané daňové povinnosti, se způsobem hodnocení skutkového zjištění i s právními závěry žalovaného.

Žalobkyně uvedla, že se stala právní nástupkyní 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 nabyla 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 M. Ž., tj. každý z nich jednu čtvrtinu na nemovitostech vzhledem k celku. Na pasivech dědictví připadla žalobkyni povinnost uhradit pohledávku ve výši 1.336,- 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 žalobkyni vyzval k zaplacení nedoplatku pohledávek na dani z přidané hodnoty v náhradní lhůtě.

Žalobkyně předně uplatnila námitku promlčení dle ustanovení § 70 ZSDP, neboť se neztotožnila se závěrem správce daně a žalovaného o úkonech směřujících k vymození nedoplatku. Namítla, 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 žalobkyně 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 označila za chybnou.

Žalobkyně pro případ, že by se krajský soud neztotožnil s její námitkou promlčení, namítala, že žalovaný na ní uplatňuje větší pohledávku za zůstavitelem, než za kterou ručí. Žalobkyně na základě usnesení o dědictví ze dne 12. 10. 2008, čj. 32 D 1876/2005-267, nabyla hodnotu dědictví odpovídající částce 98.411,- 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 žalobkyni 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 žalobkyně 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 žalobkyně nesouhlasila s jeho názorem na odmítnutí žaloby a poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 86/2004-54. Ten se týká sice institutu ručení, avšak dle jejího 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 žalobkyně s tímto postupem souhlasila 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 žalobkyně, 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 žalobkyni, ale jejímu právnímu předchůdci M. Ž. a skutečná výše povinnosti, která přešla na žalobkyni z titulu právního nástupnictví byla poprvé vůči ní 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 žalobkyně 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 M. Ž. 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. 183090/10/248911601191, jejímž příjemcem byla žalobkyně jako právní nástupkyně 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 byla žalobkyně vyzvána k zaplacení částky 7.421,- Kč, která dle odůvodnění výzvy vyjadřovala poměr jí nabytého dědictví ve výši 9,06% k celkové hodnotě dědictví.

Žalobkyně předně namítala, že ve smyslu ustanovení § 70 ZSDP došlo k promlčení práva dlužný daňový nedoplatek vybrat a vymáhat. Současně tvrdila, 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 dědictvého 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 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.

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 jednací 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. 183090/10/248911601191, adresované žalobkyni, na částku 81.909,30 Kč. Tyto nejasnosti však lze bez pochybností překlenout podrobným rozbořem údajů uvedených ve všech zmiňovaných listinách. Ty, které byly doručovány daňovému subjektu M. Ž. nebo jeho zástupci shodně identifikují rozhodnutí, kterého se týkají, tj. uvádějí jeho číslo jednací i datum vydání (čj. 121931/98/248910/5630 ze dne 1. 9. 1998). Stejně číslo jednací i datum vyměření je uvedeno ve výzvě adresované žalobkyni, vydané dne 12. 11. 2010 pod čj. 183090/10/248911601191. V této výzvě je sice po žalobkyni požadována částka 7.421,- Kč, nepochybně se však jedná, jak vyplývá z odůvodnění tohoto rozhodnutí i jednoduchého výpočtu, o 9,06% 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. 183090/10/248911601191, ani ke dni vydání napadeného rozhodnutí žalovaného, doručeného žalobkyni dne 16. 2. 2011, promlčeno.

S ohledem na shora popsaný skutkový stav krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že správce daně a žalovaný na ní uplatňují větší pohledávku za zůstavitele, než za kterou ručí. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na usnesení okresního soudu v Pardubicích vydané dne 12. 10. 2008, čj. 32 D 1876/2005-267, dle kterého nabyla hodnotu dědictví odpovídající částce 98.411,20 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. 183090/10/248911601191, jednoznačně plyne, že správce daně vyzval žalobkyni k zaplacení daňového nedoplatku daňového subjektu M. Ž., který činil 81.909,30 Kč, pouze do výše jejího podílu na celkové hodnotě dědictví. Požadovaná částka 7.421,- Kč činí přesně 9,06% 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 žalobkyni sdělil, kolik na daňovém nedoplatku zůstavitele činí její 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 žalobkyně z nabytého dědictví hradila, 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 žalobkyně v žalobě navrhovala, aby krajský soud ve smyslu ustanovení § 73 s. ř. s. přiznal žalobě odkladný účinek, neboť výkon rozhodnutí ji může nevratným způsobem zasáhnout na majetku. Krajský soud nemohl návrhu vyhovět, neboť svoje tvrzení do vydání tohoto rozhodnutí nezdůvodnila ani nepodložila 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 žalobkyně úspěch neměla 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