



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: NOHEJL, spol. s r.o.**, se sídlem v Terezíně, Nové Kopisty 164, IČ 25414071 zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, se sídlem v Litoměřicích, Kostelní náměstí 233/1, **proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15.7.2013, č.j. 18403/13/5000-14503-710158,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e 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 :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15.7.2013, č.j. 18403/13/5000-14503-710158, jímž byl k odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) ze dne 29.1.2013, č.j. 63878/13/2507-25200-506917, změněn výrok rozhodnutí tak, že: „Návrhu dlužníka na zastavení daňové exekuce z důvodu, že odpadl důvod řízení, se částečně vyhovuje. Daňová exekuce prodejem nemovitostí nařízená exekučním příkazem č.j. 80491/04/196940/6875 ze dne 3.8.2004 se částečně zastavuje v částce 19 227,- Kč.“

V žalobě žalobce zrekapituloval dosavadní průběh daňového řízení a uvedl, že mezi žalobcem a žalovaným je spor o tom, zda v daňovém exekučním řízení, je-li vymáhaný nedoplatek uhrazen dobrovolně (v daném případě připsáním částky včetně nákladů exekuce na depozitní účet), se tato částka použije v pořadí úhrad podle ustanovení § 152 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), tedy v daném případě na

nedoplatky na dani, nebo zda se použije odděleně na vymáhané nedoplatky podle § 152 odst. 2 daňového řádu. Spor je tedy o to, zda žalobcem uhrazenou částku 200 000,- Kč mohl správce daně použít podle § 152 odst. 1 daňového řádu i na nevymáhané pohledávky tak, jak bylo učiněno, nebo zda tato částka měla být použita výhradně na vymáhaný daňový nedoplatek podle exekučního příkazu ve smyslu ustanovení § 152 odst. 2 daňového řádu. Z doslovného znění ustanovení § 152 odst. 2 daňového řádu žalovaný dovozuje, že na dobrovolné úhrady se toto ustanovení nevztahuje. Za rozhodující považuje žalovaný určení, od koho byla platba na účet správce daně přijata. Žalovaný však opomíjí co do způsobu placení ustanovení § 163 odst. 3 písm. b) bod 4 daňového řádu, podle kterého lze platit v hotovosti daňovému exekutorovi, jde-li o platbu při daňové exekuci. Ke způsobu vymáhání odkázal žalobce na ustanovení § 208 odst. 2 písm. b) daňového řádu při daňové exekuci prodejem movitých věcí daňový exekutor vyzve dlužníka k uhrazení vymáhaného nedoplatku. Podle těchto ustanovení je nezpochybnitelné, že 1) při daňové exekuci lze v hotovosti platit daňovému exekutorovi vymáhanou částku, 2) při daňové exekuci prodejem movitých věcí, lze vymáhanou částku uhradit, aniž by došlo k jejímu vymožení, tedy ke dražbě. Úhrada při tomto způsobu exekuce má prioritu podle ustanovení § 152 odst. 2 daňového řádu, tedy prioritu úhrady vymoženého nedoplatku před nevymáhaným. Opačný závěr, že pro takovou platbu platí primární priorita úhrady podle § 152 odst. 1 daňového řádu je absurdní. Za této situace nemůže být rozdíl mezi daňovou exekucí prodejem movitých věcí a daňovou exekucí prodejem nemovitostí, který se týká případu žalobce. Nemůže být ani rozdíl mezi platbou hotovostní (přijatou daňovým exekutorem) a platbou bezhotovostní (připsanou na účet správce daně). Neplatí-li pro daňovou exekuci prodejem movitých věcí tvrzení žalovaného, že při dobrovolné úhradě vymáhaného nedoplatku daňovou exekucí se postupuje podle § 152 odst. 1 daňového řádu, nemůže takové tvrzení platit pro daňovou exekuci prodejem nemovitostí. Při daňové exekuci prodejem nemovitostí na rozdíl od daňové exekuce prodejem movitých věcí, nebyla žalobci poskytnuta priorita podle ustanovení § 152 odst. 2 daňového řádu. Je nemožné, aby postavení dlužníka při způsobu vymáhání daňovou exekucí prodejem nemovitostí a daňovou exekucí prodejem movitých věcí bylo co do priority úhrady odlišné, včetně dopadu do exekučního řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Žalovaný si je vědom, že je možné hradit daně hotovostní formou daňovému exekutorovi, nicméně toto nemá žádný význam pro pořadí úhrady daně, a to ani ve spojitosti s daňovou exekucí prodejem movitých věcí. Pro formu úhrady v hotovosti daňovému exekutorovi podle § 163 odst. 3 daňového řádu platí stejná pravidla jako pro všechny ostatní platby dle daňového řádu. Pokud bude dlužník hradit podle § 204 odst. 3, § 208 odst. 2 daňového řádu před zahájením soupisu, bude se jednat o platbu dobrovolnou, na kterou se uplatní režim ustanovení § 152 odst. 1 daňového řádu. O platbu vymoženou by se jednalo až za situace, když by bylo přikročeno k soupisu a v jeho rámci by byly sepsány i peněžní prostředky, ty by byly rozdělovány podle § 152 odst. 2 daňového řádu. Tvrzení žalobce tak nelze z ustanovení daňového řádu, na něž poukazuje dovodit. Žalobce vzal své tvrzení priority podle ustanovení § 152 odst. 2 daňového řádu jako postulát, na jehož základě vystavěl další argumentaci. Správce daně nečiní rozdíl mezi platbou na daňovou exekuci prodejem movitých věcí a prodejem nemovitostí. Za situace, která nastala u žalobce, by tedy bylo postupováno stejně, nehledě na skutečnost, zda by se jednalo o daňovou exekuci prodejem movitých věcí nebo prodejem nemovitostí, obě by byly zastaveny jen částečně tak, jak tomu bylo učiněno v žalobcově případě.

Při jednání soudu právní zástupce žalobce odkázal na obsah žaloby a zopakoval, že je nepřípustné, aby správce daně považoval platbu uhrazenou žalobcem v rámci exekuce za platbu dobrovolnou, již lze užít na nevymáhanou částku. Jiný výklad by byl nesprávný. Obdobně při splátkách se hrazená část dluhu užije vždy na vymáhané, nikoliv nevymáhané částky.

Pověřená pracovnice žalovaného navrhla zamítnutí žaloby pro nedůvodnost, v podrobnostech odkázala na písemné vyjádření k žalobě. K věci uvedla, že trvá na svém původním závěru, že žalobcem provedená platba byla platbou dobrovolnou, a to i přes nařízenou exekuci. Správce daně tak postupoval v souladu s § 152 daňového řádu, které upravuje pořadí úhrady splatných daňových pohledávek.

V reakci na uvedené právní zástupce žalobce namítnul, že u soukromé exekuce se nezkoumá, zda se jedná o dobrovolnou či nedobrovolnou exekuci, nezkoumá se pořadí exekvovaných částek a jednotlivé platby jsou tak přiřazovány vždy k vymáhaným částkám. Do exekučního řízení nemohou nikdy patřit nevymáhané částky. K tomu pověřená pracovnice žalovaného nicméně konstatovala, že v soukromé exekuci jsou vymáhané veškeré částky, zatímco v daňové kauze správce daně eviduje jak vymáhané, tak nevymáhané daňové nedoplatky.

V konečném návrhu právní zástupce žalobce navrhnul, aby soud žalobě v plném rozsahu vyhověl a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení. Pověřená pracovnice žalovaného navrhla zamítnutí žaloby, náhradu nákladů nepožadovala.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Mezi stranami je nesporné a vyplývá to i z obsahu správního spisu, že žalobce sám uhradil na exekuci nařízenou exekučním příkazem na prodej nemovitostí správcem daně ze dne 3.8.2004, č.j. 80491/04/196940/6875, částku ve výši 200 000,- Kč na depozitní účet u správce daně, a to dne 19.11.2012. Ke dni 16.11.2012 byl nedoplatek na předmětném exekučním příkaze vyčíslen na částku 155 927,- Kč s tím, že celkový daňový nedoplatek byl aktuálně ve výši 1 566 336,- Kč. Spornou otázkou je, kolik mělo být z uvedené částky 200 000,- Kč převedeno na exekuci nařízenou na prodej nemovitostí. Žalobce má za to, že to měla být celá částka 200 000,- Kč, zatímco správce daně započítal platbu následovně, a to 6 299,- Kč na DPH, 91 101,- Kč na daň z nemovitostí a 102 602,- Kč na daň z příjmů právnických osob. Na vymáhané nedoplatky exekučním příkazem bylo použito 22 866,- Kč,

zatímco zbylých 177 134,- Kč uhradilo nedoplatky, které nebyly předmětem exekuce na prodej nemovitostí. Žalobce tvrdí, že mělo být postupováno při započítání platby na dlužné daňové pohledávky podle ustanovení § 152 odst. 2 daňového řádu, zatímco žalovaný a správce daně zastávají názor, že mělo být a také bylo postupováno podle § 152 odst. 1 daňového řádu.

Podle § 152 odst. 1 daňového řádu úhrada daně se na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin:

- a) nedoplatky na dani a splatná daň,
- b) nedoplatky na příslušenství daně,
- c) vymáhané nedoplatky na dani,
- d) vymáhané nedoplatky na příslušenství daně.

Podle § 152 odst. 2 daňového řádu úhrada daně vymožené jednotlivými způsoby vymáhání podle § 175 se použije na úhradu nedoplateků evidovaných u daného správce daně postupně podle těchto skupin:

- a) nedoplatky na dani vymáhané daným způsobem vymáhání,
- b) nedoplatky na příslušenství daně vymáhané daným způsobem vymáhání.

Podle § 175 odst. 1 až odst. 3 daňového řádu správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit jej do veřejné dražby. Správce daně zvolí způsob vymáhání nedoplatku tak, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku. Správce daně je při vymáhání nedoplatku příslušný i k jeho vybrání.

Soud v souladu s odbornou literaturou, ale i důvodovou zprávou k daňovému řádu konstatuje, že jedním z principů ovládajících ustanovení § 152 daňového řádu je princip přednosti nevymáhaných nedoplateků před vymáhanými. Zmíněný princip vychází z toho, že platba by měla být využita nejprve na nedoplatky, ohledně nichž není zahájeno exekuční řízení či veřejné dražby tak, aby již započatá řízení nemusela být ukončována či modifikována a posléze opět zahajována ke zbývajícím nedoplatkům. Důvodem skutečnosti, že na vymáhané nedoplatky bude platba připisována až po uhrazení ostatních nedoplateků, je zohlednění zásady hospodárnosti a ekonomie řízení. V případě, kdy je úhrady daně dosaženo některým ze způsobů vymáhání podle § 175 odst. 1 (tj. daňovou exekucí, soudním výkonem rozhodnutí, prostřednictvím soudního exekutora, výtěžkem z veřejné dražby či z daňové pohledávky uspokojené v insolvenčním řízení), uplatní se speciální pravidlo, které má přednost před obecným postupem podle § 152 odst. 1. Jde tak o situace, kdy daň je uhrazena „nedobrovolně“ v důsledku zmíněných postupů. Režimem upraveným v § 152 odst. 2 se neřídí platby, které provede daňový subjekt dobrovolně, a to ani v případě, kdy vůči němu ve stejném okamžiku probíhá některý ze způsobů vymáhání. Daňový subjekt nemá právo svou platbu směřovat pouze na vymáhané nedoplatky. S platbou jím uhrazenou bude správce daně zacházet postupem podle odst. 1, tj. bude nejprve zapravena na nejstarší nedoplatky na dani a příslušenství. Jediná možnost, kterou mu zákon v takové situaci dává, je možnost směřovat platbu buďto na konkrétní osobní daňový účet, nebo na shodný osobní depozitní účet podle § 150 odst. 6, ze kterého bude uhrazená částka rozdělena rovnoměrně podle stárí jednotlivých

nedoplatků na všechny osobní daňové účty, které pro daný daňový subjekt správce daně eviduje. Tedy pokud daňový subjekt uhradí určitou částku dobrovolně, když je po něm současně ještě i úhrada nějakého nedoplatku vymáhána, započte se tato dobrovolná úhrada nejprve na nedoplatek, který není vymáhán podle § 152 odst. 1 daňového řádu. (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová A., Šimek, K. a Žiškova, M.: Daňový řád. Komentář., Wolters Kluwer, Praha, 2011, k § 152; Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv: Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, str. 288).

Žalobce argumentuje ustanovením § 163 odst. 3 písm. b) bod 4 daňového řádu, který jako jeden ze způsobů placení daně uvádí i platbu v hotovosti daňovému exekutorovi, jde-li o platbu při daňové exekuci. Soud konstatuje, že toto ustanovení sice zakotvuje způsob, jakým může hradit žalobce své daňové pohledávky, nic však nestanoví o tom na jaké konkrétní daňové pohledávky a v jakém pořadí bude přijatá platba započítána. Obdobně pak ustanovení § 208 odst. 2 písm. b) daňového řádu, které upravuje výzvu dlužníka k úhradě vymáhaných nedoplatků, neznámá, že přijatá platba na základě výzvy v protokolu o průběhu soupisu věcí měla být celá započítána pouze na exekuční daňovou pohledávku. Soud tak konstatuje, že závěry, které žalobce vyvozuje z namítaných ustanovení daňového řádu, v těchto ustanoveních nenalézá, ale přiklání se jednoznačně k aplikaci shora uvedených pravidel úhrady daně zakotvených v ustanovení § 152 daňového řádu. Soud má za to, že shora podaný výklad odpovídá i záměru zákonodárce při formulaci § 152 daňového řádu. Správce daně i žalovaný postupovali správně, pokud celou platbu nezapočítali pouze na pohledávku z exekučního příkazu na prodej nemovitostí správce daně ze dne 3.8.2004, č.j. 80491/04/196940/6875.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 Ústí nad Labem dne 29. června 2016

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová