



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: J. H., „X“**, zastoupeného JUDr. Pavlem Rejmanem, advokátem se sídlem Československé armády 1050/22, Děčín, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 62, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23.11.2009 č.j. 13045/09-1500-505589,

t a k t o :

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23.11.2009, č.j. 13045/09-1500-505589, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 27.3.2009, č.j. 45521/09/178940505313, kterým bylo rozhodnuto o námitce promlčení tak, že této námitce se částečně vyhovuje s tím, že námitka promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek je důvodná na dani z příjmů fyzických osob za rok 1995 ve výši 2 325 423,- Kč.

Žalobce považuje za nesprávný názor žalovaného, že úspěšné uplatnění námitky promlčení má účinky v zásadě jen do budoucna a není důvodem pro vrácení úhrad nedoplatku, provedených dlužníkem před uplatněním námitky, jakož i správcem daně použitých plateb na úhradu předmětného nedoplatku v souladu s ustanovením § 59 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Žalobce trvá na tom, že použití plateb na jiné daně postupem uvedeným v § 59 odst. 5 daňového řádu pro úhradu

údajného daňového nedoplatku, je v rozporu se zákonem. Navíc je dle jeho názoru takový postup i v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11.2.2009, č.j. 15 Ca 89/2008-43, neboť na str. 7 tohoto rozsudku je uvedeno, že námitka promlčení žalobce ze dne 27.11.2006 byla Finančnímu úřadu v Děčíně podána důvodně a po právu, neboť právo vybrat a vymáhat daňové nedoplatky na dani z příjmů fyzických osob bylo od 1.1.2004 již promlčeno a žalobce toto promlčení řádně namítl. Žalobce zdůrazňuje, že v úvaze soudu se nikde neuvádí, že námitku promlčení je možno uplatnit v zásadě jen do budoucna a není důvodem pro vrácení úhrad nedoplatku provedených dlužníkem před uplatněním námitky.

Žalobce dále namítá, že mu nebyla řádně doručena žádná výzva k úhradě nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 a 1995, a proto nemohl uplatnit dříve námitku promlčení, neboť s ním nebylo vedeno žádné řízení. Námitku promlčení mohl žalobce dle svého názoru uplatnit až poté, kdy Finanční úřad v Děčíně vydal platební výměry na daňové penále za údajně nezaplacené daně z příjmů za zdaňovací období roku 1994 a 1995 z dodatečných platebních výměrů ze dne 7.5.1997, č.j. 39536/97/178912/3397 a č.j. 39672/97/178912/3397, kterými byla dodatečně doměřena daň za uvedená zdaňovací období. Tehdy žalobce dle svého tvrzení teprve zjistil, že proti němu je vedeno další nezákonné řízení a mohl tedy uplatnit námitku promlčení. Trvá na tom, že s ohledem na nezákonný postup správce daně nemohl uplatnit námitku promlčení již dnem 1.1.2004. Proto se domnívá, že je nutno ve vztahu k námitce promlčení vycházet ze stavu jeho osobního účtu ke dni 1.1.2004 a nikoli až ze stavu jeho osobního účtu ke dni uplatnění námitky promlčení.

Dále žalobce namítá, že platby provedené v období let 2004 a 2005 do 28.11.2006 nebyly z jeho strany zaměřeny na zaplacení daňových nedoplatků, které byly doměřeny dodatečnými platebními výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 a 1995 ze dne 7.5.1997, č.j. 39536/97/178912/3397 a č.j. 39672/97/178912/3397, kterými byla doměřena daň za rok 1994 ve výši 519 792,- Kč a za rok 1995 ve výši 2 986 803,- Kč. Trvá na tom, že veškeré jeho platby směřovaly nepochybně k zaplacení nových daní a jsou označeny údajem, ke které dani patří. Považuje tedy za nezákonnou konstrukci, že chtěl platit daně evidentně promlčené, když z napadeného rozhodnutí není vůbec zřejmé, z čeho žalovaný usuzuje, že zaplacení promlčené pohledávky je po právu. Ze strany žalobce nešlo v žádném případě o dobrovolné zaplacení výše citovaných daňových nedoplatků, neboť na promlčené nedoplatky byly převáděny daňové platby bez jeho souhlasu a možnosti jakéhokoliv ovlivnění těchto plateb. Trvá na tom, že nelze promlčení v rámci daňového řízení vykládat stejně jako institut občanského práva, kde se vychází z rovného postavení účastníků. Daňový řád nepochybně konstruuje výběr a placení daní jako vrchnostenský princip za nerovného postavení účastníků, kdy stát vykonává prostřednictvím správce daně vrchnostenské právo vůči daňovým subjektům. Uplatnění promlčení jako hmotněprávního institutu proto nelze aplikovat takovým procesním způsobem, který správce dně používá.

Dále uvádí žalobce, že prvoinstanční rozhodnutí je zcela nepřezkoumatelné ve vztahu k otázce plateb, které měly být použity na úhradu promlčených pohledávek. V tomto směru je pak nepodstatné, že žalovaný v napadeném rozhodnutí tyto platby podrobně rozepsal.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

Žalovaný trvá na tom, že z hlediska postupu správce daně při placení daní má úspěšné uplatnění námitky promlčení účinky v zásadě jen do budoucna. Úspěšné uplatnění námitky promlčení není důvodem pro vrácení úhrad nedoplatku provedených dlužníkem před uplatněním námitky, jakož i správcem daně použitých plateb na úhradu předmětného nedoplatku v souladu s ustanovením § 59 odst. 5 daňového řádu. Tímto ustanovením je stanoveno pořadí použití platby na úhradu jednotlivých nedoplatků správcem daně k datu platby na této dani evidovaných. Podle něj správce daně bez ohledu na směřování platby daňovým dlužníkem prioritně uhradí nejprve náklady řízení, dále pokuty, zvýšení daně, nedoplatky na dani (podle data jejich vzniku), dále běžné platby daní, úrok a penále. V tomto směru odkazuje žalovaný na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 13.6.2007, č.j. 57 Ca 33/2006-37. V tomto rozsudku je dle žalovaného rovněž řešena otázka, zda je správce daně oprávněn znovu do úhrad daňových povinností zasahovat a tím vlastně měnit i termíny úhrad již v minulosti provedených. Je tam uvedeno, že přiřadit konkrétní platbu určité daně na úhradu té které daňové povinnosti lze pouze jednou. Z ustanovení § 59 ani z jiného ustanovení části šesté daňového řádu nevyplývá přímo oprávnění správce daně jakkoliv znovu rozhodovat o použití platby daně na úhradu jiné daňové povinnosti.

Žalovaný zdůrazňuje, že námitku promlčení zohlednil ke dni jejího uplatnění v souladu s ustanovením § 70 odst. 3 daňového řádu, kde je uvedeno, že se k promlčení přihlídně jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky.

Nesouhlasí rovněž s názorem, že žalobce nemohl uplatnit námitku promlčení dříve. Poukazuje na skutečnost, že ze správního spisu vyplývá, že žalobce již v roce 2004 reagoval na výzvu k doplnění odvolání, dále bylo správcem daně vydáno rozhodnutí o zastavení řízení o odvolání a bylo vydáno rozhodnutí o zřízení zástavního práva, kterým byl zajišťován nedoplatek vzniklý na základě doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1995. Dle názoru žalovaného je tedy nepochybné, že žalobci bylo známo, že předmětné nedoplatky byly vedeny jako neuhrazené. Dále žalovaný uvádí, že daňový řád nestanovuje možnost uplatnit námitku promlčení pouze jako součást řádného opravného prostředku proti rozhodnutí správce daně, ale námitka promlčení může být uplatněna i samostatně.

Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které uvedl, že se domnívá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11.2.2009, č.j. 15 Ca 89/2008-43, ve kterém bylo řečeno, že námitka promlčení byla žalobcem dne 27.11.2006 podána důvodně a po právu a právo vybrat a vymáhat daňové nedoplatky na dani z příjmů fyzických osob bylo od 1.1.2004 promlčeno a žalobce toto promlčení řádně namítl.

Žalovaný zopakoval, že trvá na tom, že mohl námitku promlčení uplatnit až poté, kdy Finanční úřad v Děčíně vydal dne 9.11.2006 platební výměry na penále za údajně nezaplacenou dodatečnou daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1994 a 1995.

Zástupce žalobce při jednání soudu přednesl žalobu shodně jako v jejím písemném vyhotovení. Zdůraznil přitom, že v daném případě ze strany správce daně nebylo umožněno žalobci uplatnit námitku promlčení ihned po uplynutí promlčecí lhůty. Dále uvedl, že v předmětném případě by mělo být přihlíženo k tomu, že žalovaná strana dlouhou dobu tvrdošíjně trvala na tom, že daňové nedoplatky žalobce byly vymáhány řádně a včas. Od tohoto postoje ustoupila až po několika letech. Dále zdůraznil, že žalobce v předmětné věci náležitě uplatnil námitku promlčení a trvá na tom, že k promlčení se mělo zpětně přihlížet již

od 1.1.2004. Dále nadnesl, zda v daném případě promlčení není de facto prekluzí, ke které by správce daně měl přihlížet z úřední povinnosti. Trval na tom, že ze strany žalobce v žádném případě nešlo o dobrovolné plnění již promlčených daňových pohledávek, neboť v případě všech provedených plateb bylo evidentní, že směřují na úhradu jeho běžných daňových povinností.

Pověřená pracovnice žalovaného navrhla zamítnutí předmětné žaloby a v podrobnostech odkázala na písemné vyjádření k žalobě a na obsah předloženého správního spisu.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zák. 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, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Mezi účastníky je nesporné, že správce daně vydal dne 7.5.1997 dodatečný výměr č.j. 39536/97/178912/3397, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1994 ve výši 519 792,- Kč a dodatečný platební výměr č.j. 39672/97/178912/3397, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1995 ve výši 2 986 803,- Kč. Obě rozhodnutí nabyly právní moci dne 14.7.1997. Žalobce dne 27.11.2006 uplatnil námitku promlčení vztahující se k dodatečně doměřené dani z příjmů za zdaňovací období roku 1994 a 1995. Ve věci promlčení daňové pohledávky se již vyslovil zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 11.2.2009, č.j. 15 Ca 89/2008-43, ve kterém dospěl k závěru, že námitka promlčení podaná žalobcem dne 27.11.2006 byla podána důvodně a po právu, neboť právo vybrat a vymáhat daňové nedoplatky na dani z příjmů fyzických osob na základě výše uvedených platebních výměrů bylo od 1.1.2004 promlčeno a žalobce toto promlčení řádně namítl.

Ve věci promlčení je zejména mezi účastníky spornou otázka, zda úspěšné uplatnění námítky promlčení má účinky zásadně jen do budoucna, či zda má tato námitka účinky již od okamžiku, kdy plynutím času došlo k promlčení daňové pohledávky.

Problematika promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky je upravena v ustanovení § 70 daňového řádu. V ustanovení odst. 1 citovaného ustanovení je uvedeno, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. V ustanovení odstavce 3 citovaného ustanovení je mimo jiné uvedeno, že k promlčení se přihlídně jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námítky.

Otázkou promlčení ve veřejnoprávním předpise se zabýval zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 12.3.2007, č.j. 15 Ca 201/2006-22, ve kterém dospěl k závěru, že „o promlčení (v soukromoprávním smyslu) se v předpisech veřejného práva jedná pouze

tehdy, pokud takový předpis v rámci ustanovení pojednávajících o promlčení stanoví, že správní orgán přihlíží k promlčení jen k námitce účastníka řízení. Pokud takového ustanovení veřejnoprávní předpis neobsahuje, je tím de facto míněna prekluze, ke které správní orgán přihlíží z úřední povinnosti.“ V případě ustanovení § 70 daňového řádu je v ustanovení odst. 3 výslovně uvedeno, že k promlčení se přihlíží pouze k námitce daňového dlužníka. S ohledem na výše uvedené je tedy nutno pojem promlčení v případě promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky dle § 70 daňového řádu vykládat v soukromoprávním smyslu v souladu s výkladem tohoto pojmu, který mu přiřazuje obecná právní teorie. Promlčení obecně znamená, že právo, které nebylo ve stanovené lhůtě vykonáno, lze sice uplatňovat, avšak nemůže být věřiteli přiznáno, dovolá-li se dlužník té právní skutečnosti, že již došlo k promlčení. Promlčení tedy na rozdíl od prekluze neznamená zánik práva, ale vznik subjektivního oprávnění dlužníka, aby mohl zmařit uplatnění práva po uplynutí příslušné promlčecí doby vznesením námítky promlčení. Povinnost se stane promlčením nevymahatelnou. S uplynutím promlčecí lhůty tedy daňový nedoplatek nezaniká. S tím souvisí i závěr, že daňový dlužník nemůže námitku promlčení účinně vznést po uhrazení nedoplatku. V případě částečného uhrazení nedoplatku před vznesením námítky promlčení byla tato platba inkasována správcem daně v souladu se zákonem a později vznesená námitka promlčení na tom nemůže nic změnit. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že vznesení námítky promlčení má účinky v zásadě vždy jen do budoucna a není důvodem pro vrácení úhrad nedoplatku uhrazených před uplatněním námítky promlčení.

Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že správce daně i žalovaný nepochybili, pokud zastávali názor, že úhrady daňového nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 a 1995, pokud byly učiněny v souladu se zákonem do 27.11.2006, kdy uplatnil žalobce námitku promlčení, byly provedeny na úhradu existujícího daňového dluhu a následně uplatněná námitka promlčení na důvodnost těchto plateb nemůže mít žádný vliv. Pro úplnost soud poznamenává, že touto otázkou se zdejší soud v rozsudku ze dne 11.2.2009, č.j. 15 Ca 89/2008-43, vůbec nezabýval a proto považuje argumentaci žalobce tímto rozhodnutím za zcela lichou.

S ohledem na výše uvedené námitku žalobce, že účinnost promlčení má nastat k okamžiku, kdy došlo k uplynutí promlčecí lhůty, a nikoli k okamžiku uplatnění námítky promlčení, shledal soud jako nedůvodnou.

K námitce žalobce, že nemohl uplatnit svoji námitku promlčení dříve než dopisem ze dne 27.11.2006, neboť s ním nebylo vedeno žádné řízení, uvádí soud následující. Z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by námitka promlčení mohla být učiněna pouze v rámci nějakého daňového řízení, či že by takovou námitku bylo možno učinit pouze současně s nějakým úkonem v konkrétním daňovém řízení. V samotném ustanovení § 70 daňového řádu není možnost podání námítky promlčení rovněž nijak omezena. Dle názoru soudu je tedy možné ve vztahu k příslušnému správci daně uplatnit námitku promlčení určitého daňového nedoplatku kdykoliv prostým připsím, ze kterého budou patrné veškeré podstatné skutečnosti. Nemusí to tedy být nutně až reakce na činnost správce daně směřující k vymožení daňového nedoplatku. V tomto směru tedy shledal soud žalobcův názor jako nesprávný. Možnost uplatnit námitku promlčení mimo jakékoliv řízení vedené správcem daně je podstatná i z pohledu aplikace § 59 daňového řádu, který upravuje způsob placení daní, a zejména odstavce 5 tohoto ustanovení, které určuje pořadí, v jakém se použijí úhrady daně na úhradu daňových povinností. Pokud daňový dlužník námitku promlčení neuplatní, může být jeho platba v souladu s tímto ustanovením použita na úhradu objektivně promlčeného

daňového nedoplatku. Problematice tohoto ustanovení se soud k námitce žalobce bude věnovat níže.

K tvrzení žalobce, že až doručením platebních výměrů na daňové penále za nezaplacené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 a 1995 se dozvěděl, že proti němu je vedeno řízení a mohl tedy vznést námitku promlčení, soud uvádí následující. Žalobce žádným způsobem nezpochybňuje, že mu byla známa existence pravomocných dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 a 1995, které byly vydány dne 7.5.1997 a nabyly právní moci dne 14.7.1997. Žalobci tedy byla známa skutečnost, že existuje daňový nedoplatek, který mu byl pravomocně vyměřen a nebyl plně uhrazen. Za této skutečnosti tedy žalobci při vědomí existence daňového nedoplatku nic nebránilo v tom, aby po uplynutí promlčecí lhůty uplatnil námitku promlčení. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že žalobci byly známy veškeré skutečnosti rozhodné pro možnost uplatnění námitky promlčení předmětného daňového nedoplatku. Možnost uplatnění námitky promlčení vyplývá z platné právní úpravy a každý subjekt si nese sám odpovědnost za eventuelní využití, nevyužití či opožděné využití svých oprávnění vyplývajících z právních předpisů.

Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že i tyto námitky žalobce jsou nedůvodné.

K námitce, že platby provedené žalobcem v období let 2004 a 2005 nebyly z jeho strany zaměřeny na zaplacení daňových nedoplatků, ale směřovaly k zaplacení nových daní, a nešlo z jeho strany ani o dobrovolné placení promlčených daňových pohledávek, uvádí soud následující. Pro posouzení této žalobcovy námitky je zásadní znění ustanovení § 59 daňového řádu, ve kterém je upraven způsob placení daní. Podle ustanovení § 59 odst. 1 daňového řádu se daně platí příslušnému správci daně v české měně. Při každé platbě musí být uvedeno, na kterou daň je platba určena. Podle ustanovení § 59 odst. 2 věta první a druhá téhož zákona správce daně přijme platbu na daň, na kterou byla určena. Platbu vykonanou bez dostatečného označení daně přijme správce daně na účtu nejasných plateb a vyzve daňového dlužníka, aby oznámil do přiměřené, jím určené lhůty, na kterou daň byla platba vykonána. Podle ustanovení § 59 odst. 5 daňového řádu se úhrada daně použije na úhradu daňových povinností v tomto pořadí: a) náklady řízení, b) pokuty, c) zvýšení daně, d) nejstarší nedoplatky na dani, e) běžné platby daní, f) úrok, g) penále.

Žalobce tvrdí, že veškeré jeho platby byly označeny údajem, ke které dani patří. Pro posouzení termínu „daň“ je třeba především vyjít z jeho smyslu a účelu i ve vztahu k jiným termínům obsaženým v daňovém řádu (daňová povinnost), a to především v kontextu vykládaného ustanovení § 59 daňového řádu. Daňový řád blíže neurčuje rozsah termínu „daň“, kromě legislativní zkratky obsažené v ustanovení § 1 odst. 1 tohoto zákona, kde je uvedeno, že tento zákon upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně (dále jen "daně"). Obsah ustanovení § 59 odst. 5 daňového řádu však determinuje obsah tohoto pojmu. Je tomu tak proto, že pokud toto ustanovení od sebe navzájem odlišuje termín „daň“ a „daňová povinnost“, pak zde není žádného rozumného důvodu pro to, aby obsah termínu „daň“, vymezený ustanovením § 59 odst. 5 daňového řádu, byl shodný s termínem „daňová povinnost“. Daňovou povinností je při tom třeba rozumět jednotlivou, konkrétně určenou veřejnoprávní platební povinnost, která je dána druhem daně (např. jako zde daní z příjmu fyzických osob) a dalším rozlišovacím znakem - např. zdaňovacím obdobím (zde za rok 1994 a 1995) či právním důvodem jejího vzniku - např. pokuta, penále.

Termín „daňová povinnost“ proto vyjadřuje např. konkrétní daň za konkrétní zdaňovací období (§ 59 odst. 5 písm. e) daňového řádu), o čemž nemůže být sporu. Termín „daň“ tak, jak je vyjádřen v ustanovení § 59 odst. 5 daňového řádu, je však termínem širším, vyjadřující „druh daně“, v jehož rámci může být zahrnuto vícero daňových povinností (např. za různá zdaňovací období, příslušenství apod.), jimž je společné to, že se týkají té které „jedné daně“, resp. „jednoho druhu daně“ - zde daně z příjmů fyzických osob.

S ohledem na výše uvedené nelze než konstatovat, že správci daně v případě, je-li mu poukázána platba na daň (zde daň z příjmu fyzických osob), nepřísluší uvážit na kterou konkrétní daňovou povinnost je tato platba určena (byť by se i početně shodovala s konkrétním předpisem některé daňové povinnosti). Správce daně je totiž povinen postupovat a s přijatou platbou nakládat podle díkce ustanovení § 59 odst. 5 daňového řádu; opačný postup by byl nejen v rozporu s uvedeným ustanovením daňového řádu (§ 59 odst. 5), ale i rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy.

Ve výše uvedených závěrech soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18.5.2011, č.j. 7 Afs 29/2011-248, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval obdobnou otázkou.

Obdobně judikoval Nejvyšší správní soud i ve svém rozhodnutí ze dne 1.8.2007, č.j. 1 Afs 33/2007-36, kde uvedl, že „*z relevantních ustanovení daňového řádu (§ 59, § 62) vyplývá, že došlá platba je v první řadě vypořádávána v rámci toho druhu daně, na jehož úhradu byla určena (§ 59 odst. 2 daňového řádu). Přitom vůle projevená daňovým dlužníkem v souvislosti s platbou je pro správce daně závazná právě jen, co se týče určení daně. Přesné pořadí daňových povinností (v rámci již určeného druhu daně), ve kterém se došlá úhrada použije, je totiž, bez ohledu na případné jiné dispozice daňového dlužníka stanoveno v § 59 odst. 5 daňového řádu (jde o tzv. prioritu uhrazení).*“

V daném konkrétním případě soud z obsahu správního spisu zjistil, že platby v žalobcem rozporovaném období let 2004 a 2005, a to platby v hotovosti ze dne 30.6.2004 ve výši 573 402,- Kč (z uvedené platby byla částka 477 805,- Kč využita k úhradě nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 a částka 95 597,- Kč na nedoplatek stejné daně za zdaňovací období roku 1995), ze dne 15.9.2004 ve výši 152 000,- Kč, ze dne 13.12.2006 ve výši 116 000,- Kč, ze dne 15.6.2005 ve výši 134 000,- Kč, ze dne 7.12.2005 ve výši 26 100,- Kč a platba prostřednictvím poštovní poukázky ze dne 15.3.2005 (všechny uvedené platby ode dne 15.9.2004 byly použity na úhradu nedoplatku na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1995) byly žalobcem výslovně určeny k úhradě daně z příjmů fyzických osob. S přihlédnutím k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že správce daně nepochybil, pokud uvedené platby určené na daň z příjmů fyzických osob a provedené před uplatněním námitky promlčení zaúčtoval v souladu s ustanovením § 59 odst. 5 daňového řádu na úhradu daňového nedoplatku na daních z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 a 1995.

Částka 3 042,- Kč se dnem úhrady 14.6.2005 a částka 641,- Kč se dnem úhrady 16.6.2005 byly na daň z příjmů fyzických osob převedeny na základě rozhodnutí o přeplatku ze dne 20.10.2005, č.j. 129560/05/178960/5355, které nabylo právní moci dne 29.11.2005. Uvedené částky tedy byly na daň z příjmů fyzických osob převedeny v souladu se zákonem na základě rozhodnutí správce daně před uplatněním námitky promlčení ze strany žalobce.

Ani tuto žalobcovu námitku tedy soud neshledal jako důvodnou.

K námitce žalobce, že prvoinstanční rozhodnutí je zcela nepřezkoumatelné ve vztahu k otázce plateb, které měly být použity na úhradu promlčených pohledávek a je nerozhodné,

že žalovaný v napadeném rozhodnutí jednotlivé platby identifikoval a rozepsal, soud uvádí, že ani tuto námitku neshledal jako důvodnou. Vzhledem ke konstrukci odvolacího řízení v daňovém řízení, zejména ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu, kde je uvedeno, že odvolací orgán v rámci odvolacího řízení může výsledky daňového řízení doplňovat a odstraňovat vady řízení i nad rámec odvolacích námitek, je nutno rozhodnutí prvoinstanční a odvolací v určitém slova smyslu chápat jako jeden celek. Pokud tedy žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí identifikoval a rozepsal jednotlivé platby na dani z příjmů fyzických osob, které v souladu s ustanovením § 59 a § 62 daňového řádu využil před uplatněním námitek promlčení na úhradu daňových nedoplatků na této dani za zdaňovací období roku 1994 a 1995, odstranil tak vadu prvoinstančního rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je pak v tomto směru plně přezkoumatelné a jak bylo výše uvedeno, soud se i přezkumem správnosti zaúčtování uvedených plateb zabýval.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu správního spisu vůbec 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 nejbližší 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 21. března 2012

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová