



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdu, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **JUDr. J. V.**, proti žalovanému: **Finanční úřad v Hradci Králové**, se sídlem U Koruny 1632, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 10. 2007, č. j. 31 Ca 176/2006 – 47,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 10. 2007, č. j. 31 Ca 176/2006 – 47 **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími ze dne 2. 6. 2006, č. j. 137262/06/228940/7181, ze dne 5. 6. 2006, č. j. 137375/06/228940/7181, a ze dne 24. 8. 2006, č. j. 151090/06/228940/7181, zamítl žalovaný námitky žalobce proti exekučním příkazům na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníka ze dne 13. 4. 2005, č. j. 102461/05/228940/7181, ze dne 14. 3. 2005, č. j. 61245/05/228940/8126, a ze dne 24. 8. 2005, č. j. 174764/05/228940/7181.

Proti uvedeným rozhodnutím žalovaného podal žalobce u Krajského soudu v Hradci Králové správní žaloby, které krajský soud spojil ke společnému projednání a rozhodnutí a následně je rozsudkem ze dne 24. 10. 2007, č. j. 31 Ca 176/2006 - 47, zamítl.

Z obsahu správního spisu přitom vyplynulo, že rozhodnutím ze dne 2. 7. 2004, č. j. 155101/04/228913/7594, byl žalobce vyzván k zaplacení daňového nedoplatku v částce 968 202 Kč v náhradní lhůtě ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Jeho odvolání do této výzvy bylo Finančním ředitelstvím v Hradci Králové zamítnuto. Následně dne 14. 3. 2005, 13. 4. 2005 a 24. 8. 2005 vydal správce daně exekuční příkazy na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníka na účtech vedených u bank, a to Československé obchodní banky, a. s., Komerční banky, a. s., a Wüstenrot – Stavební spořitelna, a. s.

Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že nyní projednávané věci předcházela spor žalobce s finančními orgány týkající se částky 1 818 250 Kč, která byla k datu 15. 10. 1997 evidována na jeho osobním daňovém účtu. Z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 1. 2004, č. j. 31 Ca 68/2003 - 51, vyplynulo, že dne 6. 10. 1997 požádala MIKA, akciová společnost, o vrácení přeplatku na srážkové dani. Žádost adresovala Finančnímu úřadu v Jaroměři s odůvodněním, že jako plátce srážkové daně uhradila z vypořádacího podílu žalobce částku 1 818 250 Kč, avšak s ohledem na správcem daně následně vydaný dodatečný platební výměr ze dne 22. 9. 1997 neměla být tato platba správci daně poukázána. Rozhodnutím o přeplatku, adresovaným uvedené společnosti, určil Finanční úřad v Jaroměři, že se přeplatek na základě žádosti vrací na číslo účtu uvedené v žádosti, přičemž však instrukci uvedenou v žádosti vyhodnotil tak, že se mělo jednat o převod platby na osobní daňový účet daně z příjmů fyzických osob žalobce, což zmíněný správce daně také dne 15. 10. 1997 provedl. Dle závěru krajského soudu uvedeného v odůvodnění zmíněného rozsudku č. j. 31 Ca 68/2003 - 51 byl však postup správce daně nesprávný, když z ničeho nebylo možno dovodit závěr, že by přeplatek na dani, ať již z jakéhokoli důvodu, chtěla společnost MIKA převést na žalobce. Předmětnou částku požadovala uvedená společnost vrátit na účet, jehož variabilní symbol končil číslicemi 68, avšak takový účet nepatřil žalobci. Proto soud zaujal stanovisko, že tato částka neznamenal pro žalobce jakékoliv zvýšení jeho příjmů, které by u něho tvořily podklad pro vyměření daně z příjmů fyzických osob. Následně po vydání uvedeného rozsudku správce daně (tj. žalovaný) dne 2. 3. 2004 předmětnou částku odúčtoval z osobního daňového účtu žalobce (k datu platby, tj. k 15. 10. 1997), přičemž ji převedl nejprve na účet nejasných plateb a následně ve spolupráci se správcem daně společnosti MIKA platbu poukázal na sdělený účet. V důsledku tohoto postupu došlo ke změně stavu na osobním daňovém účtu žalobce.

Při projednávání předložené věci tedy vycházel krajský soud mimo jiné i ze závěrů zmíněného soudního řízení vedeného dříve u téhož soudu pod sp. zn. 31 Ca 68/2003. Z něho vyplynulo, že úmyslem daňového subjektu – MIKA, akciová společnost – nebylo vzniklý přeplatek u správce daně poukázat žalobci jako část nevyplaceného vypořádacího podílu, ale k poukázání předmětné částky na jeho účet došlo chybou v postupu správce daně. Krajský soud tak pro posouzení nyní projednávané věci považoval za podstatnou tu skutečnost, že k zaevidování platby 1 818 250 Kč na osobní daňový účet žalobce, uskutečněné původně společností MIKA, došlo v důsledku nesprávného posouzení žádosti společnosti MIKA ze dne 6. 10. 1997 o vrácení přeplatku správcem daně, neboť číslo účtu, na který uvedená společnost požadovala poukázat přeplatek, neexistovalo, a žalovaný, aniž by tuto nesprávnost vyjasnil, přeplatek k datu 15. 10. 1997 zaevidoval na osobní daňový

účet žalobce. Následné odúčtování předmětné částky z osobního daňového účtu žalobce a vyjasnění pokynu ohledně čísla účtu v žádosti o vrácení přeplatku bylo proto logickou nápravou této situace a nikoliv nezákonným zásahem do evidence daní. Krajský soud proto nesouhlasil s názorem žalobce, že přijetí peněz na jeho osobní daňový účet, ke kterému došlo v důsledku chyby správce daně (tj. přijetí peněz, které sám nepoukázal a ani subjekt, který je poukázal, neměl v úmyslu je platit na účet žalobce), by mělo mít za následek splnění daňové povinnosti žalobce. Takový závěr by byl v rozporu se smyslem právní úpravy správy a evidence daní.

Krajský soud se také neztotožnil s názorem žalobce, že tento postup žalovaného (tj. odúčtování předmětné částky z účtu žalobce a vrácení subjektu, který ji na tento účet poukázal) odporuje ustanovení § 59 odst. 6 daňového řádu, v tehdy účinném znění. Je sice pravdou, že vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil, není přípustné. S ohledem na shora uvedené závěry vyplývající z řízení vedeného pod sp. zn. 31 Ca 68/2003 nelze však danou situaci hodnotit jako provedení platby za žalobce jakožto daňového dlužníka, neboť úmyslem subjektu – MIKA, akciová společnost, na základě jehož žádosti byla platba na účet žalobce poukázána, nebylo platit za žalobce jakoukoliv daň, ale šlo o chybu v postupu správce daně. Žalovaný proto při vrácení této částky nebyl a ani nemohl být limitován postupem upraveným zmíněným ustanovením § 59 odst. 6 daňového řádu, v tehdy účinném znění.

Dle názoru žalobce se žalovaný neřídil ani postupem stanoveným v ustanovení § 59 odst. 2 daňového řádu, dle kterého měl žalobce o úhradě daně použité na jinou platbu, než jakou určil daňový dlužník, písemně uvědomit. K tomu krajský soud ve vazbě na shora uvedené uvádí, že aplikace tohoto ustanovení rovněž není na daný případ příhodná. Úhradu platby na účet neučinil žalobce jako daňový dlužník, ale subjekt jiný. Žalobce proto ani neurčil, na jakou platbu daně má být částka zaplacená. Žalobní námitku proto krajský soud hodnotil jako nedůvodnou. Žalobce proto nebyl ani zkrácen na svých právech tím, že mu bylo zamezeno podat proti rozhodnutí žalovaného o použití platby na úhradu jiné daně odvolání.

Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku týkající se promlčení nároku daně vymáhat. Vycházel přitom z ustanovení § 70 odst. 1 daňového řádu, dle něhož se právo vybrat a vymáhat daň promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se tento nedoplatek stal splatným. Odstavec druhý téhož ustanovení pak stanoví, že 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. Z exekučních příkazů je zřejmé, že žalovaný vymáhá na žalobci tam uvedené nedoplatky na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 a 2004. Pokud jde o splatnost daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, ta nastala s podáním daňového přiznání v roce 1998, tedy šestiletá promlčecí lhůta by uplynula s koncem roku 2004. Dne 2. 7. 2004 však žalovaný vydal výzvu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě (žalobci doručena dne 23. 7. 2004) s uvedením nedoplatků, které jsou následně obsahem předmětných exekučních příkazů. Odvolání proti výzvě pak bylo zamítnuto rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 29. 11. 2004. Výzva byla dle krajského soudu bezesporu úkonem směřujícím k vybrání daně, proto dne 1. 1. 2005 začala běžet nová šestiletá lhůta.

Z uvedeného vyplývá, že vymáhání nedoplatků splatných v roce 1998 a později nebylo ke dni vydání exekučních příkazů promlčeno. Pokud žalobce namítal, že de facto je žalovaným vymáhána i daň za zdaňovací období roku 1996, je nutno konstatovat, že takovou položku předmětné exekuční příkazy, ani vykonatelný výkaz nedoplatků, neobsahují, přičemž při přezkoumávání exekučních příkazů se lze zabývat jen položkami v nich uvedenými. Krajský soud také dodal, že splatnost záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání (tj. splatností samotné daně, ke které se vztahují), proto např. i penalizace záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání (§ 63 odst. 3 daňového řádu). Dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 1997 (tj. k 31. 3. 1998) zanikla i splatnost zálohy vykázané k 15. 12. 1997, proto splatnost daně z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období nastala rovněž k 31. 3. 1998.

Žalobce dále v žalobě poukazoval na osvědčení stavu svého osobního daňového účtu ze dne 12. 11. 2001, dle něhož byly jeho daňové povinnosti řádně uhrazeny. K tomu krajský soud uvedl, že dané osvědčení má pouze informativní charakter o stavu účtu a nemůže tak stanovení daňových povinností ovlivnit.

Jako neopodstatněnou shledal krajský soud i žalobní výhradu ohledně nedostatečného vypořádání se s jednotlivými námitkami žalovaným. Žalovaný se v zásadě s uplatněnými námitkami vypořádal, zaujal pouze jiné hodnocení a závěry než žalobce.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž poukazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a uváděl, že rozhodnutí soudu je nezákonné, když v něm došlo k nesprávnému posouzení právních otázek ve všech žalobních bodech. Řízení před soudem i správním orgánem je vadné skutkově, když skutková podstata nemá oporu ve spisech správního orgánu a je s nimi v rozporu. Krajský soud měl pro vytýkané vady řízení před správním orgánem, které ovlivnily zákonnost, napadená rozhodnutí zrušit. Stěžovatel také tvrdil nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu spočívající v jejich nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů.

V doplnění kasační stížnosti pak stěžovatel uvedl, že jádro sporu pramení z jeho dřívější účasti v zájmovém sdružení dle zákona č. 109/1964 Sb., hospodářský zákoník, a to konkrétně dle § 360b účinného od 1. 5. 1990. Stěžovatel svoji účast v daném sdružení ukončil, přičemž po změně právní formy daného sdružení na akciovou společnost mu bylo z tohoto důvodu poskytnuto vypořádání, z něhož byla odvedena daň ve výši 1 818 250 Kč, kterážto částka nikdy neopustila sféru veřejných financí, disponovaly s ní pouze finanční úřady v Hradci Králové a Jaroměři. Později však finanční orgány přehodnotily závěry o zdanění předmětného příjmu, stěžovatel byl podroben daňové kontrole a byla mu vyměřena daň z příjmů, která měla dle stěžovatele zahrnovat výše uvedenou sumu, jež byla tehdy v dispozici Finančního úřadu v Jaroměři. Daň byla následně „vypořádána“ Finančnímu úřadu v Hradci Králové. Shora uvedená částka přitom byla na základě rozhodnutí Finančního úřadu v Jaroměři vydaného na základě pokynu tehdejšího plátce o správném směřování platby daně na účty Finančního úřadu v Hradci Králové a na základě

jednání mezi jmenovanými správci daně převedena na účet stěžovatele, a to až do vydání zmíněného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 1. 2004, č. j. 31 Ca 68/2003 - 51, když v tomto rozhodnutí krajský soud zrušil rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové a Finančního ředitelství v Hradci Králové o povinnosti zaplatit z uvedené částky daň z příjmů. Následné odečtení předmětné částky ze svého osobního daňového účtu považuje stěžovatel za nesouladné s citovaným rozhodnutím krajského soudu a cítil se tím být zkrácen na svých právech, včetně možnosti podat odvolání proti takovému postupu.

V souvislosti s kasační stížností napadeným rozsudkem stěžovatel také uvádí, že Finanční úřad v Hradci Králové údajná administrativní pochybení v evidenci daní odstraňoval, aniž by bylo vzato v potaz, že předmětná evidence představuje pro stěžovatele vymahatelnou daňovou povinnost v exekučním řízení, přičemž následně byl vůči němu využit právně nekonformní exekuční titul v podobě vykonatelného výkazu nedoplatků. K danému postupu navíc došlo mnoho let poté, co byly daně zaplacený, a poté, co Krajský soud v Hradci Králové zrušil rozhodnutí o doměření daně z příjmů. Obnovení exekvovaných daňových povinností je tak založeno výlučně na evidenčním principu, na změně názoru žalovaného, neboť ten na osobním daňovém účtu po řadu let platbu daně evidoval a také tak s ní zacházel. Přitom ohledně dané platby je ve spise obsaženo pravomocné rozhodnutí o přeplatku Finančního úřadu v Jaroměři a ve spise ke sp. zn. 31 Ca 68/2003 je obsažen úřední záznam žalovaného o uspořádání předmětné platby. Krajský soud přitom v napadeném rozhodnutí přesto uvádí, že není možné dovodit závěr, že by přeplatek na dani chtěl dřívější plátce převést na účet stěžovatele, přičemž, jak tvrdí stěžovatel, opak je pravdou, jak o tom svědčí dokumenty obsažené ve spise. Krajský soud také nevysvětlil svůj závěr, že by k poukázání předmětné částky plátcem na účet stěžovatele došlo chybou v postupu správce daně. Nepravdivý je i závěr, že správcem daně následné odúčtování předmětné částky z osobního účtu stěžovatele a vyjasnění pokynu ohledně čísla účtu v žádosti o vrácení přeplatku bylo logickou nápravou situace. Stěžovatel také nesouhlasí se závěrem soudu, že jiný závěr by byl v rozporu se smyslem právní úpravy a správy a evidence daní. Naopak smyslem této úpravy je přesná evidence a postup správce daně při vyjasnění plateb daní, nelze však připustit, že by takovým postupem bylo možno revitalizovat či stanovit nové daňové povinnosti. Stejně tak stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že by měly být důsledky nastalé situace přičítány stěžovateli, protože platbu na účet stěžovatele učinil jiný subjekt, a to zejména za situace, kdy právní úprava s takovou situací počítá. Rovněž není možné souhlasit se závěrem, že se krajský soud mohl zabývat jen přezkoumáváním exekučních příkazů a položkami v nich uvedenými, neboť z vlastní činnosti by krajský soud (věc se v různých řízeních před daným soudem projednává od roku 1998) měl mít povědomost o souvisejících otázkách.

V daném případě také chybí relevantní rozhodnutí o daňové povinnosti, a pokud byla vydána dříve, povinnost plnění jejich splněním zanikla. Pouze na základě evidenčních postupů není možné daňovou povinnost stanovit, navíc za situace, kdy v daném případě je exekučním titulem vykonatelný výkaz nedoplatků, který postrádá svůj materiální obsah.

Konečně stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, www.nssoud.cz, dle kterého musí být soustava daní

i z hlediska její konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a logická. Tomu daný případ neodpovídá.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 18. 2. 2008 navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl, neboť ji považuje za nedůvodnou, opírající se o čistě účelové argumenty. To podpořil následujícím odůvodněním:

Žalovaný předně uvedl, že dne 15. 12. 1995 ukončil stěžovatel svoji účast v zájmovém sdružení MIKA, čímž mu vznikl nárok na vypořádací podíl ve výši 7 273 000 Kč. Daný příjem podléhal zdanění daní z příjmů v rámci podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 1996. Sdružení MIKA však zdanilo tento příjem při výplatě stěžovateli srážkovou daní, která byla odvedena v částce 1 818 250 Kč na účet srážkové daně u Finančního úřadu v Jaroměři. Stěžovateli pak byla vyplacena zbývající částka ve výši 5 454 750 Kč. Následně bylo v rámci daňové kontroly provedené u stěžovatele žalovaným zjištěno, že příjem z výplaty z vypořádacího podílu neměl být zdaněn jako samostatný základ daně srážkovou daní, ale měl být zahrnut jako dílčí základ daně do celkového základu daně v daňovém přiznání za rok 1996. Stěžovateli tak byla částka daně odpovídající výši skutečně vyplaceného vypořádacího podílu ve výši 5 454 750 Kč doměřena dodatečným platebním výměrem. V důsledku výše uvedeného se ukázal být odvod srážkové daně ve výši 1 818 250 Kč jako nedůvodný a částka se tak stala přeplatkem. Dne 15. 10. 1997 byla na základě žádosti právního nástupce zájmového sdružení MIKA - společnosti MIKA, akciová společnost, tato částka přeplatku Finančním úřadem v Jaroměři převedena na osobní daňový účet stěžovatele vedený u žalovaného. Vzhledem k tomu, že stěžovatel tento příjem nabytý formou převodu přeplatku na jeho osobní daňový účet nezdanil, byla i tato částka stěžovateli v rámci následně provedené daňové kontroly doměřena.

Na základě stěžovatelem podané žaloby, které bylo vyhověno, konstatoval Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 15. 1. 2004, č. j. 31 Ca 68/2003 - 51, že částka 1 818 250 Kč byla připsána na osobní daňový účet stěžovatele neoprávněně chybou správce daně. Na základě tohoto rozsudku žalovaný převedl tuto nesprávně připsanou platbu ve výši 1 818 250 Kč z osobního daňového účtu stěžovatele na účet nejasných plateb, neboť vycházel z toho, že na osobní daňový účet stěžovatele daná částka být připsána neměla.

V důsledku odúčtování neoprávněně připsané částky z osobního daňového účtu stěžovatele nastal v evidenci daňových povinností stěžovatele stav, jako by tato částka nebyla nikdy připsána. Daňové povinnosti, k jejichž úhradě byla původně použita, se staly neuhrazenými a byly následně uhrazeny jinými platbami připsanými na osobní daňový účet stěžovatele v den co nejbližší následující po dni jejich splatnosti (viz § 59 odst. 5 daňového řádu), s výjimkou plateb vymožených daňovou exekucí. Mladší daňové povinnosti se tak staly neuhrazenými a jsou předmětem nynější exekuce. Evidence správce daně přitom byla vedena v souladu s § 59 odst. 5 a 62 daňového řádu a vyhlášky č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům.

Žalovaný také uvádí, že v různých odvolacích a soudních řízeních stěžovatel napadá postup správce daně ohledně nesprávného zaúčtování částky 1 818 205 Kč, kdy na jedné

straně odmítá připsání této částky na svůj osobní daňový účet jako částky, ze které mu vznikla povinnost odvést daň z příjmů a zároveň nesouhlasí s důsledky opravy chybného připsání této částky na jeho osobní daňový účet jako částky, kterou byly uhrazeny jeho daňové povinnosti, kdy se daňové povinnosti do výše této částky staly neuhrazenými. Stěžovatel tak v rozporu s právem i dobrými mravy požaduje, aby pro účely splnění jeho daňových povinností byla předmětná částka ponechána na jeho osobním daňovém účtu a s tím také zpochybňuje postupy správce daně. V tomto ohledu odkazuje na údajně protichůdné formulace obsažené v žalobě (že nebylo úmyslem MIKA, akciová společnost, aby předmětná částka byla převedena na účet stěžovatele) a v kasační stížnosti (kde stěžovatel napadá závěr krajského soudu, že nebylo úmyslem MIKA, akciová společnost, aby byl přeplatek na dani převeden na účet stěžovatele).

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a ačkoli není zastoupen advokátem, sám má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Než Nejvyšší správní soud přistoupil k přezkoumávání dalších stížních bodů, zabýval se stížním důvodem dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy tvrzenou nepřezkoumatelností rozhodnutí soudu pro nesrozumitelnost (přestože zřejmě v důsledku chyby v psaní stěžovatel nepřezkoumatelnost výslovně vztahuje jen k rozhodnutím žalovaného). Rozsudek krajského soudu však dle názoru Nejvyššího správního soudu nesrozumitelný není, neboť netrpí rozporem mezi výrokem a odůvodněním ani jinou vadou, která by dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu způsobovala jeho nesrozumitelnost. V tomto ohledu je možné odkázat zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS, dle něhož za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.

Ani stížní bod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. neshledává Nejvyšší správní soud důvodným. Nelze totiž shledat rozhodnutí správního orgánu nesrozumitelnými a v tomto ohledu lze obdobně odkázat na výše uvedené důvody nesrozumitelnosti rozhodnutí soudu. Dle názoru Nejvyššího správního soudu netrpí rozhodnutí žalovaného ani nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Z daných rozhodnutí je totiž zřejmé, o jaké skutečnosti žalovaný své závěry opřel, a zároveň se přezkoumatelným způsobem vypořádal s námitkami uvedenými v opravném prostředku proti shora specifikovaným exekučním příkazům. V tomto ohledu je možné dodat, že Krajský soud v Hradci Králové rozsudky ze dne 27. 4. 2006, č. j. 31 Ca 229/2005 - 39 a č. j. 31 Ca 241/2005 - 28, zrušil rozhodnutí žalovaného vydaná v předcházejícím řízení v téže věci (rozhodnutí ze dne 1. 7.

2005, č. j. 149138/05/228940/7181 o námitkách proti exekučnímu příkazu ze dne 13. 4. 2005, č. j. 102461/05/228940/7181, a rozhodnutí z 15. 7. 2005 o námitkách proti exekučnímu příkazu ze dne 14. 3. 2005, č. j. 61245/05/228940/8126) také právě z důvodu nedostatečného vypořádání se s jednotlivými námitkami stěžovatele. V nyní posuzovaném případě byl tento nedostatek odstraněn.

Co se týká stížního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, je třeba zvažovat především otázku, zda výše specifikované exekuční příkazy byly vydány v souladu s daňovým řádem a zda tuto otázku krajský soud řádně posoudil. Přitom je třeba brát v potaz limity takového přezkumu, které byly pro obdobné případy vymezeny např. v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75, www.nssoud.cz, dle kterého *„je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod., navíc za podmínky, že stížnost tvrdí například, že exekuční titul neexistuje, zvolený způsob exekuce není zákonem připuštěn, že cena postižené věci je v nepoměru k výši pohledávky atp. Soud se ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím“*.

Exekučním titulem je v daném případě třeba rozumět vykonatelný výkaz nedoplatků (resp. jako jeho podklad stěžovatelem podaná daňová přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období let 1997 až 2003). Nejvyšší správní soud dodává, že ve světle stěžovatelových stížních námitek jde zejména o zhodnocení, zda krajský soud správně vyhodnotil postup žalovaného stran „odúčtování“ výše specifikované částky z osobního daňového účtu stěžovatele a navazujících úkonů.

Při posouzení dané otázky je v souladu s § 52 odst. 2 s. ř. s. třeba vyjít z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 1. 2004, č. j. 31 Ca 68/2003 - 51, kterým se sám stěžovatel domohl toho, že částka 1 818 250 Kč pro něj neznamenal žádný zvýšení jeho příjmů, které by u něho tvořily podklad pro vyměření daně z příjmů fyzických osob. Zároveň z tohoto rozsudku jednoznačně vyplývá závěr krajského soudu, podle něhož bylo zřejmé, že MIKA, akciová společnost, měla na základě své žádosti úmysl získat přeplatek na dani zpět do své dispozice a neměla v úmyslu tyto finanční prostředky převést na stěžovatele, stejně jako *„nelze dovodit úmysl této společnosti doplatit zbytek vypořádacího podílu žalobci, a to právě převedením jejího přeplatku na dani“*. Z tohoto rozsudku dále vyplynulo, že k převodu předmětné částky (přeplatku na dani společnosti MIKA) na osobní daňový účet stěžovatele vedený u Finančního úřadu v Hradci Králové došlo na základě částečné nejasnosti v instrukci společnosti MIKA, kterou si Finanční úřad v Jaroměři chybně vyložil tak, že předmětné peněžní prostředky mají být převedeny právě na osobní daňový účet stěžovatele. Vzhledem k odkazu na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 1. 2004, č. j. 31 Ca 68/2003 - 51, je tedy z kasační stížnosti napadeného rozsudku zřejmé, proč se krajský soud domníval, že k poukázání předmětné částky plátcem na účet stěžovatele došlo chybou v postupu správce daně. V tomto směru tedy nemůže stěžovatelova námitka obstát.

Částku ve výši 1 818 205 Kč poukázanou původně společností MIKA Finančnímu úřadu v Jaroměři lze v souladu s výše uvedeným považovat za daňový přeplatek společnosti MIKA, akciová společnost. Dle § 64 odst. 1 daňového řádu se daňovým přeplatkem rozumí *„částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně“*. Ustanovení § 64 odst. 4 daňového řádu pak mj. stanoví, že *„požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak“*. S ohledem na § 64 odst. 2 a 3 daňového řádu lze konstatovat, že § 64 odst. 4 daňového řádu stanovuje správci daně procesní postup při rozhodování v těch případech, kdy dojde ke vzniku přeplatku, přičemž daňový dlužník nevykazuje žádné nedoplatky ani neexistuje zákonná povinnost daně zálohovat.

V souladu s předmětnou zákonnou úpravou konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 4. 2008, č. j. 5 Afs 59/2007 - 72, publikovaném pod č. 1596/2008 Sb. NSS, že *„jedná-li se o vratitelný přeplatek, nejedná se již o finanční prostředky, kterými by bylo lze jakkoli státem disponovat, jak je tomu při postupu dle § 64 odst. 2 a 3 zákona o správě daní, ale jedná se o finanční prostředky daňového dlužníka, které spadají výlučně do jeho dispoziční sféry“*.

Správce daně je proto v případě postupu dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní povinen částku představující vratitelný přeplatek poukázat dle dispozice daňového dlužníka, aniž by byl povinen zkoumat pohnutky a důvody, které k projevené vůli daňového dlužníka vedly, osobu vlastníka účtu, na nějž má být přeplatek vrácen, ověřovat, zda je daňový dlužník s takto poukázanou platbou skutečně oprávněn disponovat, případně zkoumat, zda např. poukázáním platby na jiný účet, než který uvedl daňový dlužník při registraci by mohlo dojít k porušení jiných právních předpisů. V případě pochybností, např. o pravosti žádosti samotné, je na místě postupovat v souladu s ust. § 21 odst. 8 zákona o správě daní“.

Z výše uvedeného a z dostupných podkladů lze v souladu se závěry krajského soudu dovodit, že nebylo úmyslem společnosti MIKA poukázat částku 1 818 205 Kč na osobní daňový účet stěžovatele. Zároveň, pokud byla předmětná částka evidována jako daňový přeplatek dané společnosti a nebyl zde nedoplatek této společnosti, jednalo se o její finanční prostředky, se kterými měla právo disponovat jen ona (pokud byl Finančnímu úřadu v Jaroměři pokyn společnosti nejasný, měl možnost postupovat dle zmíněného § 21 odst. 8 daňového řádu a vyzvat ji, aby podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví, vady žádosti odstranila). S ohledem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 1. 2004, č. j. 31 Ca 68/2003 - 51, tedy lze dovodit, že postup žalovaného spočívající v „odúčtování“ předmětné částky z osobního daňového účtu stěžovatele a její vrácení společnosti MIKA (resp. vzhledem k prohlášenému konkursu do její konkursní podstaty) bylo oprávněné – dané prostředky byly totiž ve vlastnictví této společnosti a nestaly se příjmem stěžovatele, a to ani v důsledku postupu Finančního úřadu v Jaroměři. Ostatně proto dal krajský soud stěžovateli za pravdu v tom, že mu z této částky nemohla být vyměřena daň z příjmů.

Je tedy rovněž správný závěr krajského soudu, že na danou situaci není možné aplikovat § 59 odst. 6 daňového řádu (ve znění účinném v rozhodné době), dle kterého je

správce daně „*povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji zaplatil dlužník. Vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil, není přípustné*“. Opačné pojetí by znamenalo, že není možné vrátit žádnou částku, která byla na osobní daňový účet poukázána, a to jakýmkoli způsobem a z jakýchkoli důvodů. Přitom je zřejmé, že nebylo úmyslem společnosti MIKA poukázat předmětné peněžní prostředky na osobní daňový účet stěžovatele (podpůrně snad lze zmínit, že zbývající část vypořádacího podílu ve výši cca 5,5 milionu Kč byla dříve společností MIKA poukázána na osobní bankovní účet stěžovatele; pokud by měla v úmyslu převést i částku cca 1,8 milionu Kč na stěžovatele, zřejmě by opět danou částku převedla na osobní bankovní účet stěžovatele, přičemž by stěžovateli vznikla příslušná daňová povinnost). Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že předmětné ustanovení daňového řádu bylo posléze v tomto směru doplněno také o ustanovení týkající se vrácení platby v případě zaplacení daně za jiného z omylu. Důvodová zpráva k zákonu č. 62/2006 Sb., kterým byla předmětná novelizace daňového řádu s účinností od 8.3. 2006 provedena, přitom praví, že „*odstavec 6 se doplňuje tak, aby byl jednoznačně stanoven postup, pokud dojde při převodu peněžních prostředků k omylu ze strany banky, držitele poštovní licence nebo spořitelního a úvěrního družstva. Obdobný postup se uplatní i při zřejmém omylu, který se stane daňovému dlužníku při poukázání platby*“. I když ani tato úprava přímo nedopadá na zde zvažovanou situaci, je z důvodové zprávy zřejmé, že vrácení za jiného omylem zaplacených daní nebylo vyloučeno, jen nebyl stanoven jednoznačný zákonný postup. Citované ustanovení daňového řádu ostatně není možné použít už z toho důvodu, že nejsou splněny jeho podmínky – společnost MIKA neměla v úmyslu platit daň a neměla ani v úmyslu ji platit za stěžovatele.

Pokud jde o exekuční titul, byl jím v dané věci výkaz nedoplateků, který se věcně opíral o výše specifikovaná daňová přiznání. Dle § 46 odst. 5 daňového řádu přitom mj. platí, že „*neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení*“. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovateli lze přisvědčit, že podkladem pro zaplacení a následné vymáhání daně může být pouze daň, která byla pravomocně vyměřena, přičemž daňový nedoplatek vzniká pouze tehdy, nebyla-li splatná daň zaplacená v zákonné výši. K vyměření daně, jak již bylo uvedeno, může dojít konkludentně podle § 46 odst. 5 daňového řádu. V případě stěžovatele byla daň za jednotlivá zdaňovací období (roky 1997 až 2003) vyměřena právě konkludentně podle § 46 odst. 5 daňového řádu. Neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí podle citovaného ustanovení správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. V této souvislosti nelze opomenout, že existence takového rozhodnutí je v daňovém řízení odůvodněna zejména hospodárností řízení, přičemž § 46 odst. 5 daňového řádu konstruuje nejen fikci vyměření daně, ale rovněž fikci doručení tohoto rozhodnutí s tím, že za den doručení daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání (srov. rozsudky

Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004 - 59, www.nssoud.cz, či ze dne 20. 8. 2008, č. j. 8 Aps 2/2008 - 84, www.nssoud.cz).

Lze souhlasit s žalovaným, že v argumentaci stěžovatele uplatněné v různých řízeních se objevují rozpory – v případě žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2006, č. j. FŘ 4964/110/2002-Kp, poukazuje na to, že společnost MIKA na jeho osobní daňový účet dané prostředky nepoukázala a předmětné peněžní prostředky se na jeho osobním daňovém účtu ocitly v důsledku svévolného postupu Finančního úřadu v Jaroměři, na druhou stranu však v současné kasační stížnosti dovozuje, že bylo úmyslem společnosti MIKA převést přeplatek na dani na osobní daňový účet stěžovatele. Stěžovatel si musel být nejpozději po vydání rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 1. 2004, č. j. 31 Ca 68/2003 -51, vědom toho, že částka ve výši 1 818 250 Kč byla na jeho osobní daňový účet poukázána pochybením v činnosti Finančního úřadu v Jaroměři a že tyto prostředky na předmětném účtu nelze pojímat jako prostředky, jimiž byla splněna daňová povinnost.

Pokud stěžovatel argumentuje archivním výpisem ze dne 12. 11. 2001, dle kterého u jeho osoby nebyly vedeny daňové nedoplatky, je možné souhlasit s krajským soudem, že mají v tomto ohledu pouze informativní charakter o stavu účtu a vycházejí ze stavu, kdy na jeho osobním daňovém účtu byly nesprávně vedeny prostředky, které byly ve skutečnosti přeplatkem akciové společnosti MIKA (viz výše). Je možné v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2008, č. j. 8 Aps 2/2008 - 84, www.nssoud.cz, dodat, že *„správce daně vede pro každý daňový subjekt osobní účet, na kterém eviduje jeho daňové a platební povinnosti, jejich úhrady nebo zánik, aby tak měl přehled o jeho daňových nedoplatcích nebo vratitelném přeplatku. Tato evidence slouží správci daně k tomu, aby mohl provádět opatření potřebná ke správnému a úplnému splnění daňových povinností daňovým subjektem (§ 1 odst. 2, věta první, daňového řádu) a její vedení je upraveno v § 62 daňového řádu“*. K povaze případného návazného výkazu nedoplatků Nejvyšší správní soud dle svého rozsudku ze dne 22. 5. 2008, č. j. 2 Ans 6/2007 - 101, www.nssoud.cz, uvádí, že *„výkaz nedoplatků se nikomu nedoručuje (vystavuje se pro potřeby správce daní) a smyslem jeho existence je sumarizace nedoplatků a jejich předání k vymáhání. K charakteru výkazu se vyjádřil Nejvyšší soud např. v usnesení ze dne 28. 3. 2007, č. j. 20 Cdo 1204/2006 - 64. Jde standardně o interní doklad mezi vyměřovacím a vymáhacím oddělením, resp. mezi vyměřovací a vymáhací fází daňového řízení. Jedná se o tzv. jiný, materiální úkon správce daně, v němž se prolínají znaky organizační, technické a pomocné“*. Dokládaná archivní sestava tak dokumentovala aktuální (chybný) stav osobního daňového účtu.

Až potud tedy lze s argumentací krajského soudu souhlasit. Tím, že na úhradu daňových povinností stěžovatele byly v důsledku pochybení správce daně použity peněžní prostředky jiného subjektu, které k tomuto účelu od počátku nebyly určeny, nemohlo ve skutečnosti k zaplacení a tudíž ani k zániku těchto daňových povinností dojít, a to i přesto, že byly takto nesprávně evidovány, neboť uvedené prostředky vůbec nelze za „úhradu daně“ ve smyslu § 59 odst. 5 daňového řádu považovat. V důsledku odečtu výše uvedených prostředků se staly daňové povinnosti, k jejichž úhradě byly původně použity, neuhrazenými. Správce daně byl tedy oprávněn tyto skutečně stěžovatelem nezaplacené daňové povinnosti vymáhat, pokud nebylo případně jejich vymáhání již promlčeno.

Již se však nelze ztotožnit s názorem krajského soudu ohledně dalšího postupu žalovaného, který s odkazem na § 59 odst. 5 daňového řádu na úhradu těchto původně nezaplacených daňových povinností zpětně použil následně řádně provedené platby stěžovatele určené k uhrazení jeho mladších daňových povinností týkajících se daně z příjmů a takto „vytvořil“ nové daňové nedoplatky, které posléze vymáhal.

Takový postup dle názoru Nejvyššího správního soudu odporuje ústavním zásadám právní jistoty a legitimního očekávání, které se řadí mezi základní náležitosti demokratického právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR). Daň vyměřená jakýmkoliv ze zákonem předvídaných způsobů totiž představuje daňovou (veřejnoprávní) pohledávku státu vůči daňovému dlužníkovi, která se, pokud není zaplacená do data splatnosti daně, stává vymahatelnou (tedy stává se daňovým nedoplatkem). Z hlediska ochrany právní jistoty daňového dlužníka právě v procesu vybírání a vymáhání daní musí být tedy možné jednoznačně určit, kdy byla určitá daňová pohledávka uhrazena a kdy tudíž (s okamžikem úplného splacení) zanikla. Jestliže tedy byla řádně provedená úhrada daňového dlužníka správcem daně jednou použita v souladu s § 59 odst. 5 písm. e) daňového řádu jakožto běžná platba daní, došlo tak k zániku příslušné daňové pohledávky, která pak již nemůže následně „obživnout“ tím, že bude uvedena platba „přeúčtována“ na jinou, starší daňovou povinnost. To, jak již bylo řečeno, neplatí v případě, že byla na úhradu daňové povinnosti zaevidována platba, která od počátku, ať již v důsledku pochybení finančních orgánů či z důvodu zřejmého omylu původce platby, úhradou daně být nemohla a k zániku daňové pohledávky tudíž nedošlo. Tato následná změna se ovšem může týkat právě pouze těch daňových povinností, které z tohoto důvodu nebyly fakticky uhrazeny, nikoliv daňových povinností pozdějších, které byly hrazeny následnými řádnými platbami daňového dlužníka. Vymáhání těchto původních daňových nedoplatků je tedy možné, ovšem s tím rizikem, že již mohlo dojít k uplynutí promlčecí lhůty a že daňový dlužník námitku promlčení uplatní (§ 70 daňového řádu). Nelze však případnou námitku promlčení obcházet tím, že budou místo původních daňových nedoplatků vymáhány daňové povinnosti mladší, již řádně zaplacené a tudíž zaniklé. Tyto závěry platí i přesto, že v případě nepromlčených daňových nedoplatků by z hlediska úroku z prodlení (dříve penále) mohl být takový postup pro daňového dlužníka výhodnější, zákon ho však nepřipouští.

Ke zcela obdobným závěrům ostatně dospěl již Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 13. 6. 2007, č. j. 57 Ca 33/2006 - 37, když mj. konstatoval: *„Při řešení sporu soud vyšel především z čl. 2 odst. 3 zák. č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky, podle kterého státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Obdobné ustanovení obsahuje čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Proto zjišťoval, zda postup žalovaného má zákonnou oporu.*

Návětí ust. § 59 odst. 6 DŘ, které je pro posouzení stěžejní, zní: „Úhrada daně se použije na úhradu daňových povinností v tomto pořadí ...“. Gramatický výklad, konkrétně dokonavý vid slovesa použít, svědčí pro závěr, že přiřadit konkrétní platbu určité daně na úhradu té které daňové povinnosti lze pouze jednou. Pokud by zákonodárce měl záměr připustit, aby v důsledku nových právních skutečností (např. vyměřením daně za předchozí zdaňovací období s termínem splatnosti předcházejícím přiřazení plateb na jiné daňové povinnosti daňového subjektu) došlo ke změně v použití dosud přijatých plateb, musel by zvolit jiné jazykové prostředky.

Zákonný podklad ke změně v použití dosud přijatých plateb nelze dále spatřovat v ust. § 62 DŘ, jenž upravuje evidenci daní. (...) Smyslem celého ustanovení je tedy pouze upravit režim administrativně technické činnosti správce daně při evidenci daní, nikoliv upravit právní důsledky placení daní. Je tudíž z pohledu úhrady daňové povinnosti zcela právně nevýznamné, pokud do evidence daně bude dodatečně zaznamenána mezi již uhrazené daňové a platební povinnosti povinnost daňového dlužníka nová a časově starší.

Z uvedených ustanovení ani z žádného jiného ustanovení části šesté DŘ, nazvané jako placení daní, dle názoru soudu nevyplývá přímo oprávnění správce daně jakkoliv znovu rozhodovat o použití platby daně na úhradu jiné daňové povinnosti, byť by dodatečně nastala situace obdobná posuzované věci, kdy by v důsledku daňového přiznání byla zaevidována v evidenci plateb pohledávka daňového subjektu se splatností předcházející fakticky provedeným platbám.

V té souvislosti je třeba zmínit i další úvahu. Podle § 57 odst. 2 DŘ daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle tohoto zákona nebo zvláštních předpisů. Každý, kdo je podle zvláštního zákona povinen platit daň nebo vybranou a sraženou daň odvádět, je daňovým dlužníkem (§ 57 odst. 1 DŘ). Právní pojem „daňová povinnost“ není v DŘ ani v jiném obecně závazném právním předpisu definován. V daňových zákonech je používán na různých místech, nikoliv vždy ve stejném významu (např. § 59 odst. 5 DŘ, naproti tomu § 41 odst. 4 DŘ). Bez ohledu na tuto skutečnost však lze konstatovat, že oproti každé daňové povinnosti daňového dlužníka (např. povinnosti uhradit zálohu na daň, povinnosti uhradit pokutu, povinnosti uhradit penále, apod.) stojí právo státu (který je v podstatě v pozici věřitele) na to, aby daňový dlužník svoji povinnost řádně a včas splnil, tj. uhradil konkrétní daňovou povinnost. Vztah daňového dlužníka a státu je tudíž řadou zcela samostatných závazkových právních vztahů veřejnoprávní povahy, byť se všechny odvozují od jednoho druhu daně. Každý jeden z těchto vztahů má svůj samostatný právní osud nejen co do svého vzniku a trvání, ale také co do svého zániku. Právní skutečností, v důsledku níž závazkový vztah zpravidla zanikne, bude úhrada dluhu. K zániku však může dojít také např. prominutím daňového nedoplatku (§ 65 DŘ) nebo odpisem daňového nedoplatku (§ 66 DŘ), či dalšími zákonem předvídanými způsoby. Ve shodě s žalobcem tedy podle názoru soudu použitím úhrady daně na úhradu určité daňové povinnosti správcem daně dle § 59 odst. 5 DŘ konkrétní závazek daňového dlužníka definitivně zaniká (na rozdíl od předpisu daňové povinnosti, která i po provedené úhradě zůstává evidována ve smyslu § 62 DŘ na osobním účtu daňového dlužníka). Výklad použitý žalovaným by ve svém důsledku znamenal, že sice k určitému okamžiku konkrétní veřejnoprávní závazek daňového dlužníka (určitá daňová povinnost) zanikne, avšak zánik nemusí být definitivní, nýbrž může dojít kdykoliv v budoucnu k jeho obnovení, minimálně ve lhůtě pro vyměření či doměření daně (§ 47 DŘ), případně do doby promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek. Takový výklad právní normy je v rozporu s principem právní jistoty, který je imanentní právnímu státu, za který je Česká republika deklarována v čl. 1 Ústavy.“

S těmito úvahami se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a znovu zdůrazňuje, že v posuzované věci byl žalovaný oprávněn vymáhat pouze skutečně stěžovatelem nezaplacené daňové povinnosti, pokud nebylo případně jejich vymáhání již promlčeno a námitka promlčení uplatněna. Žalovaný však nebyl oprávněn zpětně na úhradu těchto

nezaplacených daňových povinností použít pozdější platby stěžovatele, jimiž byly řádně uhrazeny jeho daňové povinnosti za pozdější zdaňovací období. V tomto ohledu je tedy třeba přisvědčit stěžovateli, že tyto pozdější daňové povinnosti řádně zaplatil, tyto daňové pohledávky tedy právě tím, že na jejich úhradu správce daně již jednou postupem podle § 59 odst. 5 daňového řádu použil platby stěžovatele, definitivně zanikly a nemohou být tedy zpětně považovány za neuhrazené.

Nejvyšší správní soud zároveň pro úplnost dodává, že v daném případě žalovaný neměl povinnost dle § 59 odst. 2 daňového řádu o jiném použití jednotlivých plateb stěžovatele písemně uvědomit, jak stěžovatel argumentoval v žalobě i v kasační stížnosti, neboť se stále jednalo o použití plateb na úhradu shodné daně (tj. daně z příjmů fyzických osob), byť za jiná zdaňovací období (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2006, č. j. 7 Afs 162/2004 - 57, www.nssoud.cz). V každém případě ovšem platí, že žalovaný postupoval v rozporu s § 59 odst. 5 daňového řádu, jak již bylo vysvětleno.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost z celkového hlediska důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Hradci Králové vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), nezbude mu tedy než rozhodnutí žalovaného, jež se týkalo právě daňových povinností stěžovatele, které již zanikly řádným zaplacením a nemohou být tedy předmětem exekučního řízení, pro nezákonnost zrušit.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. ledna 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu