



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **D. V.**
bytem X
zastoupená daňovým poradcem Ing. R. L.
sídlem K. 33, X P. Ž.

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, 779 11 Olomouc

o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného spočívajícím v tom, že platbu žalobkyně provedenou dne 25. 10. 2021 nepoužil přednostně k úhradě nedoplatku na dani z příjmů za rok 2017,

takto:

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

Odůvodnění:

1. V této věci se soud zabývá pořadím úhrady daně ve smyslu § 152 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, při placení doměřené daně z příjmů fyzických osob.
2. V únoru 2023 obdržela žalobkyně vyrozumění o výši nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ve výši 60 755 Kč. Proti němu brojila námitkou, kterou žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 5. 2023, č. j. 1107485/23/3103-00552-802612, zamítl. V odůvodnění žalobkyni sdělil, že se jedná o nedoplatek na doměřené dani z příjmů za rok 2017, a to daň ve výši 46 511 Kč a penále k této dani ve výši 14 244 Kč.

3. Žalobou, upravenou po výzvě soudu, žalobkyně požadovala, aby soud určil, že se žalovaný dopustil nezákonného zásahu tím, že její platbu ze dne 25. 10. 2021 ve výši 116 697 Kč nepoužil podle § 152 daňového řádu na úhradu již existujícího nedoplatku na dani z příjmů za rok 2017, což se negativně promítlo do celkové výše jejího daňového nedoplatku. Také namítala, že za rok 2017 jí byla doměřena daň ve výši 45 462 Kč, nikoliv 46 511 Kč.
4. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. K námitce žalobkyně uvedl, že nedoplatek ve výši 71 220 Kč představující doměřenou daň z příjmů za zdaňovací období 2017 nebyl ke dni 25. 10. 2021 splatný, jelikož neuběhla náhradní lhůta splatnosti daně. Tato lhůta činila 15 dnů od právní moci rozhodnutí o odvolání (20. 12. 2021) a uplynula dne 4. 1. 2022. Až tímto dnem se doměřená daň stala splatnou. Proto žalovaný použil provedenou platbu na úhradu jiných splatných daňových pohledávek ve výši 110 200 Kč, a to doměřenou částku daně z příjmů za zdaňovací období 2016 ve výši 49 635 Kč, úrok z prodlení s placením daně z příjmů za zdaňovací období 2015 ve výši 19 560 Kč, penále za zdaňovací období 2016 ve výši 9 927 Kč a úrok z prodlení s placením daně z příjmů za zdaňovací období 2016 ve výši 31 078 Kč. Odvolání dle § 109 odst. 5 daňového řádu sice nemá odkladný účinek, avšak toto ustanovení je nutné vyložit ve spojení s § 143 odst. 5 daňového řádu, dle něž má v případě doměření daně odvolání nepřímý odkladný účinek, kdy vykonatelnost rozhodnutí je vázána na uplynutí lhůty splatnosti, která je vztažena na právní moc rozhodnutí o odvolání. Teprve nabytím právní moci bylo možné částku považovat za doměřenou a bylo možné ji podle § 143 odst. 2 daňového řádu předepsat do evidence daní. Závěrem žalovaný uvedl, že v rozhodnutí o námitce došlo k chybě v psaní. Žalobkyni byla za rok 2017 doměřena daň ve výši 71 220 Kč (z toho vlastní daňová povinnost činila 45 462 Kč a doměřený daňový bonus 25 758 Kč) a penále ve výši 14 244 Kč. Část doměřené daně ve výši 24 709 Kč již byla uhrazena, proto na dani jako takové existuje nedoplatek ve výši 46 511 Kč a na penále 14 244 Kč.
5. Krajský soud přezkoumal postup žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době žalovaného zásahu podle § 87 odst. 1 část věty za středníkem zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
6. V případě zásahů provedených správními orgány zpravidla není veden formalizovaný správní spis, který by nebylo nutné dokazovat, jako tomu je v případě žaloby směřující vůči rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2023, č. j. 10 As 326/2022-88, č. 4563/2024 Sb. NSS, bod 25 nebo rozsudek téhož soudu ze dne 29. 2. 2024, č. j. 10 As 250/2022-33, bod 20). V tomto případě však zásah žalovaného pramení přímo z daňových řízení a veškeré relevantní listiny z nich pocházejí a jsou součástí daňových spisů žalobkyně. Veškeré relevantní listiny též byly žalobkyni v minulosti doručeny (úřední záznam ze dne 16. 12. 2022, v němž je zachycen stav osobního daňového účtu žalobkyně, je dokonce listinou vyhotovenou na žádost žalobkyně samotné). Žalobkyni tak jsou veškeré relevantní listiny známy a mohla se k nim vyjádřit již v žalobě. Proto soud postupoval i v zásahové žalobě tak, jako by se jednalo o listiny obsažené ve správním spisu. Předmětem sporu navíc není skutková stránka věci, nýbrž jedna konkrétní ryze právní otázka.
7. Skutkový stav mezi účastníky není sporný. Dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1962621/20/3103-00551-803569 byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2017 ve výši 71 220 Kč (vlastní daň činila 45 462 Kč, doměřený daňový bonus činil 25 758 Kč) a penále ve výši 14 244 Kč. Lhůta k plnění byla stanovena do 15 dnů od právní moci. Žalobkyně proti němu brojila odvoláním, jež Odvolací finanční ředitelství

zamítlo rozhodnutím ze dne 16. 12. 2021, č. j. 47809/21/5200-10422-711621. Obě rozhodnutí nabyla právní moci dne 20. 12. 2021. Z výpisu z osobního daňového účtu žalobkyně vyplývá, že žalobkyně dne 25. 10. 2021 provedla platbu ve výši 116 697 Kč. V této době existoval na jejím osobním daňovém účtu nedoplatek ve výši 110 200 Kč, který tvořil nedoplatek na dani z příjmů za rok 2016 ve výši 49 635 Kč a ve zbytku se jednalo příslušenství na dani z příjmů za zdaňovací období 2015 a 2016 (blíže viz rozpis částek uvedený ve vyjádření žalovaného).

8. Podle § 82 s. ř. s. platí, že *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*
9. Z judikatury NSS vyplývá, že chybná evidence daní zjištěná subjektem na základě vyrozumění o výši nedoplatku může představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. (srov. rozsudky NSS ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019-32, ze dne 31. 3. 2022, č. j. 5 Afs 195/2020-20, ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 86/2023-37 nebo ze dne 27. 9. 2023, č. j. 8 Afs 127/2022-39).
10. Ve věci je sporné, zda žalovaný postupoval správně, když úhradu provedenou dne 25. 10. 2021 nepoužil primárně na úhradu nedoplatku na dani z příjmů za rok 2017, ale použil ji na úhradu příslušenství daně za zdaňovací období 2015 a 2016. Totožnou otázkou se mezi týmiž účastníky zdejší soud zabýval již v rozsudku ze dne 20. 12. 2023, č. j. 65 Af 13/2023-28, který se týkal rozhodnutí žalovaného o námitce podané vůči vyrozumění o výši úroku z prodlení s placením daně z příjmů za rok 2017. Krajský soud nemá důvod se od již vysloveného závěru odchýlit.
11. Ustanovení § 109 odst. 5 daňového řádu stanoví, že *odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak.* Z § 143 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že *je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.*
12. Krajský soud se plně ztotožňuje s žalovaným, že v případě doměření daně, kdy je doměřená částka daně vyšší, než daň dodatečně tvrzená, resp. dojde k doměření daně z moci úřední, má fakticky podané odvolání odkladný účinek. Přestože obecně odvolání proti rozhodnutí správce daně nemá podle § 109 odst. 5 daňového řádu odkladný účinek, vykonatelnost rozhodnutí je podle § 103 odst. 2 daňového řádu vázána až na uplynutí lhůty k plnění, pokud byla stanovena. Daň doměřená dodatečnými platebními výměry je podle § 143 odst. 5 daňového řádu splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Lhůta k plnění tak začne plynout až dnem nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, body 19 až 22, ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37, body 8 a 9, ze dne 18. 11. 2021, č. j. 8 Afs 141/2020, bod 15 a ze dne 26. 7. 2023, č. j. 1 Afs 163/2022-46, bod 19). Jakkoliv se uvedené rozsudky týkají výkladu § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, výklad podaný k právním účinkům odvolání je s ohledem na posouzení okamžiku splatnosti doměřené daně použitelný i pro nynější věc.

13. V této věci nabylo rozhodnutí o odvolání právní moci dne 20. 12. 2021. Následující den počala plynout lhůta k plnění stanovená ve výroku tohoto rozhodnutí totožně s § 143 odst. 5 daňového řádu, která uplynula dne 4. 1. 2022.
14. Ke dni 25. 10. 2021 (den provedení úhrady) představovala sice doměřená daň z příjmů za zdaňovací období 2017 nedoplatek (již uplynula původní lhůta splatnosti daně uvedená v § 135 odst. 3 daňového řádu), nicméně nejednalo se o splatnou daňovou pohledávkou. Právě tato okolnost je rozhodující pro použití úhrady ve smyslu § 152 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že *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.*
- (podtržení provedl soud pro zdůraznění)*
15. Rovněž z komentářové literatury vyplývá, že doměřenou daň není možné uhradit před tím, než náhradní lhůta splatnosti počne plynout. „*Náhradní lhůtou splatnosti je daňovému subjektu dáván časový prostor ke splnění daňové povinnosti, s jejíž výší v dodatečném tvrzení nepočítal. Tato konstrukce v podstatě obchází absenci odkladného účinku odvolání, jelikož správce daně nemůže zahájit úkony vymáhání do doby, než náhradní lhůta uplyne. Na druhou stranu rozdíl není možno uhradit do okamžiku prvního dne náhradní lhůty splatnosti rozdílu. Do tohoto okamžiku správce daně rozdíl neeviduje na osobním daňovém účtu ...“* (srov. ROZEHNAL, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, komentář k § 144).
16. Správce daně tedy postupoval správně, když platbu provedenou dne 25. 10. 2021 nepoužil na úhradu dosud nesplatné daňové pohledávky představované doměřenou daní z příjmů za zdaňovací období 2017, ale použil ji na úhradu v té době již splatných daňových pohledávek, včetně splatného příslušenství daně, které ve vyjádření zmínil.
17. Krajský soud nicméně nesouhlasí s žalovaným v tom, že by bylo možné doměřenou daň považovat za splatnou až uplynutím lhůty k plnění. Ta totiž nebyla stanovena konkrétním dnem, ale lhůtou, která začala plynout dnem následujícím po právní moci rozhodnutí o odvolání. Kterýkoliv den této lhůty je možné považovat doměřenou částku daně za splatnou. Názor žalovaného by odpovídal situaci, kdy by byla splatnost stanovena konkrétním dnem, např. v případě splatnosti daně stanovené v § 135 odst. 3 daňového řádu, který stanoví, že *daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení*. Pokud by tedy žalobkyně provedla úhradu daně poté, co rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci, avšak před uplynutím náhradní lhůty splatnosti (tedy lhůta splatnosti by již plynula), byl by žalovaný povinen tuto platbu použít na tuto doměřenou daň. Pochopitelně za předpokladu neexistence jiných starších nedoplateků na dani (k tomu srov. rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2019, č. j. 6 Afs 87/2018-68, body 21 a násl. - rozsudek se sice vztahoval k zákonu o správě daní a poplatků, nicméně v něm byla splatnost rovněž stanovena lhůtou, ne konkrétním dnem, a ze dne 27. 4. 2017, č. j. 5 Afs 97/2015-26). Skutečnost, že nedošlo k úhradě daně za běhu lhůty k plnění, odlišuje nyní řešenou věc od věcí řešených NSS v uvedených rozsudcích.

18. Krajský soud nepřisvědčuje ani námitce, v níž žalobkyně poukázala na nesprávně uvedenou částku daně, která jí měla být doměřena za rok 2017. Z platebního výměru ze dne 11. 11. 2020 vyplývá, že jí byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2017 ve výši 71 220 Kč, kdy vlastní daň činila 45 462 Kč a doměřený daňový bonus činil 25 758 Kč. Pokud žalovaný v rozhodnutí o námitce uvedl částku 46 511, jednalo se o zjevnou chybu v psaní.
19. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 87 odst. 3 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou. Soud nespojil tuto věc s řízením vedeným pod 65 Af 13/2023, jak navrhovala žalobkyně. Důvodem byla skutečnost, že v případě této věci musel soud poučit žalobkyni o volbě správného žalobního typu a příprava věci tak trvala o poznání déle. Navíc se jedná o odlišný žalobní typ (ve věci 65 Af 13/2023 se jednalo o žalobu proti rozhodnutí).
20. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 13. března 2024

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu