



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Naděždy Řehákové v právní věci žalobce: **KAPS Comm, s.r.o.**, se sídlem Kaplická 161, Český Krumlov, zast. JUDr. Pavlem Marťánem, advokátem se sídlem Latrán 193, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 22. 11. 2012, čj. 8444/12-1500, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 11. 2013, čj. 10 Af 20/2013-27,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 11. 2013, čj. 10 Af 20/2013-27, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 22. 11. 2012, čj. 8444/12 – 1500, a rozhodnutí Finančního úřadu v Českém Krumlově ze dne 10. 9. 2012, čj. 103544/12/082910306388, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 20 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Pavla Marťána, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen stěžovatel) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v českých Budějovicích ze dne 22. 11. 2012, čj. 8444/12-1500, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Českém Krumlově ze dne 10. 9. 2012 čj. 10354412/082910306388. Uvedeným rozhodnutím finančního úřadu byl stěžovatel vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení s placením daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby, a to úroku ve výši 29 735 Kč za zdaňovací období roku 2011.

[2] Předmětem sporu v daňovém řízení a v řízení před krajským soudem, majícím vliv na posouzení oprávněnosti správce daně předepsat úrok z prodlení, byla otázka, zda ze strany stěžovatele, který je společností s ručením omezeným, došlo k opožděné platbě daně, je-li mezi účastníky řízení nesporné, že stěžovatel svoji daňovou povinnost uhradil 2 platbami ve výši 68 287 Kč a 102 431 Kč ze svého účtu, avšak na osobní daňové účty svých společníků tak, že ke každé platbě přiřadil jako identifikátor platby variabilní symbol svého společníka. Tím byla každá ze dvou uskutečněných plateb připsána na účet správce daně pod jiným variabilním symbolem (rodným číslem společníka stěžovatele). S ohledem na tuto skutečnost nedošlo k připsání plateb na osobní daňový účet stěžovatele, ale na účty jeho dvou společníků. Dle žalovaného tím došlo k pozdní úhradě daně do data 10. 5. 2012, kdy stěžovatel požádal o převedení plateb na svůj osobní daňový účet, a došlo k převedení plateb.

[3] Shodně posoudil oprávněnost předpisu úroku z prodlení z důvodu opožděné platby v rámci přezkumného řízení i krajský soud v napadeném rozsudku. Podle právního názoru krajského soudu správce daně postupoval v souladu s § 164 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen daňový řád), neboť platby stěžovatele přijaté dne 28. 1. 2011 připsal na osobní daňové účty společníků stěžovatele, kteří jsou existujícími daňovými subjekty, byť nejsou registrováni k dani z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou. Krajský soud vyslovil, že podle citovaných zákonných ustanovení není správce daně povinen zkoumat konkrétní okolnosti úhrady těchto částek, ale je jeho povinností tyto platby přiřadit na základě jejich variabilních symbolů ke konkrétním daňovým účtům daňových subjektů. Uvedl, že pouze v případě, že by šlo o chybu v psaní nebo o nejasnou platbu tak, že by nebylo zřejmé, jaká daňová povinnost má být platbou plněna, by byl správce daně povinen tuto platbu zařadit na účet tzv. nejasných plateb a činit úkony k identifikaci platby. Avšak v případě platby, která nevzbuzuje žádnou pochybnost ohledně variabilního symbolu či účelu platby, je správce daně povinen platbu přijmout a zaúčtovat ji na osobní daňový účet existujícího daňového subjektu. Dle názoru krajského soudu správce daně proto nemohl postupovat podle § 162 odst. 2 daňového řádu, neboť nevznikla pochybnost o tom, na jakou daň je platba určena a nemohl postupovat ani podle § 164 odst. 3 daňového řádu, neboť se nejednalo o zjevnou chybu v psaní. Podle názoru krajského soudu byl správce daně povinen chápat platbu daně jako vůli stěžovatele uhradit daň za své společníky. Krajský soud současně s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 27/2008-51, ze dne 29. 12. 2009, který vyslovil, že prostředkem identifikace platby je variabilní symbol, nikoliv bankovní účet, z něhož byla platba uskutečněna, dospěl k závěru, že správce daně oprávněně identifikoval platbu na úhradu daně podle variabilního symbolu a nikoliv podle bankovního účtu, ze kterého byla platba zaplacená. Krajský soud dále zmínil, že jde o opakované pochybení stěžovatele,

pokračování

jehož se stěžovatel dopustil v souvislosti s odvodem srážkové daně již v r. 2007, a tudíž měl stěžovatel postupovat s větší opatrností. Vzhledem k uvedenému dospěl krajský soud k závěru, že žalobce neuhradil předmětnou daň včas, a proto mu podle § 252 odst. 1 daňového řádu vznikl ze zákona úrok z prodlení, jehož výši správce daně deklaruje předmětným platebním výměrem. Krajský soud ve vztahu k zákonné povinnosti platit penále uvedl, že na vznik penále nemá vliv, z jakého důvodu nebyla daň zaplacená, neboť nastanou-li rozhodné okolnosti pro uplatnění daňové sankce, není ze zákona dán žádný prostor pro jinou úvahu správce daně a pro zohlednění okolností konkrétního případu. Krajský soud neshledal relevantní námitku stěžovatele poukazující na „*metodické doporučení pro krajské úřady a Magistrát hl. m. Prahy k vyměřování místních poplatků a aplikaci vybraných ustanovení daňového řádu a vzory platebních výměrů*“ s tím, že metodický návod se vztahuje k situaci, kdy daňový subjekt neplnil ohlašovací povinnost a správce daně jej jako poplatníka neregistruje. O takovou situaci se však u stěžovatele nejednalo.

II. Kasační stížnost

[4] Důvod podání kasační stížnosti spatřuje stěžovatel v nezákonnosti napadeného rozsudku, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem (§ 103 odst. 1 písm. a/ zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen "s. ř. s."). Podle stěžovatele je nesporné, že z účtu stěžovatele byly provedeny platby, jež byly dle variabilního symbolu identifikovány jako platby provedené společníky stěžovatele a tyto platby byly zaslány na účet, který je určen pro výběr daně z příjmu fyzických osob prováděných srážkou. Je nesporné, že stěžovatel měl správně uvést variabilní symbol identifikující jeho osobu jako plátce daně místo variabilních symbolů jeho společníků. Nicméně stěžovatelem tvrzená nezákonnost rozsudku spočívá v nesprávné právní aplikaci ust. § 164 odst. 4 daňového řádu. Stěžovatel vyjádřil názor, že ustanovení § 164 odst. 4 daňového řádu lze použít za situace, kdy by společníci stěžovatele byli registrováni k úhradě daně z příjmu prováděného srážkou a poukázaná platba tak byla použita na úhradu této daně, nebo v případě přeplatku na úhradu ostatních daňových povinností společníků stěžovatele. Podle stěžovatele je však pro posouzení věci stěžejní, že jeho společníci nebyli v době provedení platby registrováni k úhradě daně z příjmu fyzických osob prováděné srážkou. Jednalo se tedy o platbu, která byla zaslána na účet daně, kterou není povinen daňový subjekt hradit. Tuto situaci dle stěžovatele daňový řád neřeší. Daňový řád upravuje postup správce daně v případě, kdy je platba hrazena třetím subjektem, avšak ve prospěch daňového subjektu na existující daňovou povinnost (§ 164 odst. 3 daňového řádu), nebo upravuje situaci, kdy platba není řádně identifikována a je třeba zjistit, z jakého důvodu je tato platba poukázána (§ 164 odst. 3 daňového řádu). Podle názoru stěžovatele nelze použít ani ust. § 165 odst. 3 daňového řádu upravující platbu provedenou omylem, neboť toto ustanovení dopadá na situace, kdy cizí osoba provedla platbu za jiný daňový subjekt.

[5] Na základě uvedeného stěžovatel uvádí, že nestanoví-li daňový řád výslovně pravidlo, jak postupovat v případě platby provedené subjektem, který je povinen platbu provést a provede ji na správný účet správce daně, avšak identifikuje ji variabilním symbolem jiného daňového subjektu, který nemá povinnost konkrétní daň platit, pak je třeba analogicky použít úpravu, která je zjištěnému skutkovému stavu nejbližší. Za tuto

nejbližší právní úpravu stěžovatel považuje ustanovení § 164 odst. 3 daňového řádu, které upravuje pravidla postupu v případě, kdy není zřejmé, kdo platbu provedl. Je přesvědčen, že tato pravidla na zjištěný skutkový stav dopadají blížeji, než pravidlo uvedené v § 164 odst. 4 daňového řádu. Správce daně by měl šetřit práva daňových subjektů. Proto by měl v případě, kdy je zřejmé, že identifikace obdržené platby je chybná v uvedení účelu, pro který byla správci daně zaslána, tedy pro daň, pro kterou není subjekt registrován, činit kroky k vyjasnění účelu této platby a nikoliv tuto platbu bez dalšího přijmout, nekonat a po určité době (pokud si daňový subjekt neuvědomí svoji chybu) tuto platbu nechat propadnout ve prospěch státu. Je zřejmé, že správce daně poté, co platbu přijal, musel vědět, že tato platba je nesprávně poukázána, ať už stěžovatelem nebo společníky stěžovatele, neboť byla zaslána na účet daně, kterou společníci stěžovatele nebyli povinni hradit. Nelze nalézt žádný logický důvod, proč by společníci stěžovatele takto vědomě postupovali a zaslali platbu, ať už sami nebo prostřednictvím žalobce, na účet daně, kterou nejsou povinni hradit. Tato skutečnost měla být posouzena správcem daně tak, že se jedná o nejasnou platbu, neboť správci daně nemohlo být zřejmé, z jakého důvodu je tato platba na jeho účet daně z příjmů vybíraného srážkou zaslána.

[6] Stěžovatel považuje za chybný výklad krajského soudu, který ve smyslu § 164 odst. 4 daňového řádu uvádí, že správce daně je přes výše popsané nejasnosti oprávněn (resp. povinen) tuto platbu přijmout na daňový osobní účet společníků stěžovatele a prakticky nečinit nic proto, aby se zjistilo, proč tato platba byla provedena. Nabízí se potom otázka, jak by s touto platbou mělo být dále nakládáno, jestli by měla být použita jako přeplatek, v případě, že by společníci stěžovatele řádně plnili své povinnosti, a platba nebyla použita na nedoplatek jiné daňové povinnosti a oni by po určité době ztratili nárok na její vrácení. Takový výklad považuje stěžovatel za nesprávný, nešetřící práva všech zúčastněných osob, tedy jak státu, tak stěžovatele.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[7] Žalovaný ve vyjádření kasační stížnosti uvedl, že se v případě předmětné platby nejednalo o zjevnou chybu v psaní, neboť identifikační čísla jsou odlišná. Nejednalo se tedy o situaci nejasných plateb podle ust. § 164 odst. 2 a 3 daňového řádu. Skutečnost, že daňové subjekty, na jejichž osobní daňové účty bylo zapláceno, nebyly registrovány ke srážkové dani, nelze pokládat za rozhodující, neboť obě uvedená ustanovení daňového řádu za nejasnou platbu považují buď případ platby bez dostatečného označení daně (§ 164 odst. 2 daňového řádu), nebo případ, kdy není jednoznačně identifikován daňový subjekt (§ 164 odst. 3 daňového řádu). Nelze pominout ust. § 164 odst. 4 daňového řádu, které ukládá správci daně přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým subjektem, a zacházet s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt. Se vzniklými přeplatky nemohl správce daně nakládat, neboť u daňových subjektů, na jejichž osobní daňové účty bylo zapláceno, nebyl registrován nedoplatek. Teprve dne 10. 5. 2012 se správce daně dozvěděl o chybě stěžovatele. Nejdříve k tomuto datu byl oprávněn postupovat podle ust. § 164 odst. 3 daňového řádu a zaevidovat platbu správně na daň určenou těmito daňovými subjekty s účinností ke dni, kdy byla vykonána, tj. k datu 10. 5. 2012. Vzhledem k tomu, že daň z příjmů fyzických osob z podílu na zisku vybíraná srážkou dle zvláštní sazby s ohledem na její sražení v lednu roku 2011 dle ust. § 38d odst. 3 zák. č. 586/1992 Sb. byla splatná nejpozději dne 28. 2. 2011, vzniklo prodlení s jejím

pokračování

placením, a to delší, než připouští ust. § 252 daňového řádu. Proto byl vydán platební výměr na úrok z prodlení. Žalovaný dále považuje v kasační stížnosti uvedený příklad pro postup správce daně v případě nesprávného zaplacení místního poplatku za irrelevantní, neboť ten vychází z předpokladu, že daňový subjekt nesplnil svoji ohlašovací povinnost, tj. správce daně jej jako poplatníka neeviduje. V projednávaném případě však k takové situaci nedošlo, neboť správce daně daňové subjekty, jejichž variabilní symboly byly v platbě daně uvedeny, jako daňové subjekty evidoval.

[8] Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a rozhodl, že stěžovateli se nepřiznává právo na náhradu nákladu řízení.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[9] Důvodnost kasační stížnosti posoudil soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, kterými je povinen se zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] V kasační stížnosti byla nastolena jako sporná otázka týkající se aplikace ust. § 252 odst. 1 daňového řádu a odmítnutí aplikace ust. § 164 odst. 2 a 3 daňového řádu na daný případ úroků z prodlení. Krajský soud v projednávané věci dospěl k závěru, že neuhradil-li stěžovatel platbu daně tak, aby ji bylo možno identifikovat a přiřadit k jeho osobnímu daňovému účtu, dostal se s platbou daně do prodlení, z něhož mu ze zákona vzniklo a správcem daně bylo oprávněně předepsáno penále.

[12] Pro posouzení sporné právní otázky je nezbytné vymezit nesporný skutkový stav věci.

[13] Ze spisového materiálu žalovaného vyplývá, že stěžovatel podáním ze dne 9. 5. 2012 požádal správce daně – Finanční úřad v Českém Krumlově o vrácení platby daně z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou dle zvláštní sazby, a to podle § 165 odst. 2 a 3 daňového řádu jako platby provedené omylem, konkrétně o přeúčtování plateb na osobní daňový účet stěžovatele, přičemž za tento omyl považoval uvedení nesprávných variabilních symbolů (rodných čísel fyzických osob – společníků stěžovatele) na místo svého variabilního symbolu a požádal o provedení přeúčtování plateb. Sestavy pro daňové subjekty evidující platby daňových subjektů za období rozhodného roku 2011 ze dne 17. 10. 2012 založené ve spise stvrzují odepsání předmětných plateb ve výši 102 431 Kč a 68 287 Kč z osobních účtů společníků stěžovatele a připsání plateb na osobní daňový účet stěžovatele ke dni 10. 5. 2012, tj. převedení přeúčtování předmětných úhrad daně, o které stěžovatel žádal. Následně spis obsahuje písemnost obsahující výpočet úroku z prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou dle zvláštní sazby v celkové částce 29 735 Kč za období od splatnosti daně 28. 2. 2011 do 10. 5. 2011 a o této částce

úroku z prodlení správce daně vyrozuměl stěžovatele platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 10. 9. 2012 pod čj. 103544/12/082910306388.

[14] Podle stěžovatele je nesporné, že z účtu žalobce byly provedeny platby, které byly dle variabilního symbolu identifikovány jako platby provedené společníky žalobce a tyto platby byly zaslány na účet určený pro výběr daně z příjmu fyzických osob prováděných srážkou. Z rozhodnutí žalovaného shodně vyplývá, že dne 28. 1. 2012 byly ve prospěch účtu správce daně pro srážkovou daň z příjmů fyzických osob připsány dvě platby ve výši 68 287 Kč a 10 431 Kč s jinými variabilními symboly.

[15] Obdobnou otázkou oprávněnosti předpisu penále z důvodu opožděnosti platby daně dovozené z nesprávného poukázání platby daně na účet správce daně se již zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008-51. Zde, byť ještě v intencích dřívějšího procesního předpisu, tj. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyslovil, že určujícím znakem pro to, aby bylo na platbu pohlíženo jako na platbu vykonanou konkrétním daňovým subjektem, je správné uvedení variabilního symbolu jako identifikátora platby, který určuje správci daně, na jakou daň je platba určena a kdo platbu provedl. Nejvyšší správní soud s odkazem na ustanovení daňového řádu, jímž mínil dříve platný zákon č. 337/1992 Sb. výslovně uvedl, že „v případě, kdy se číslo bankovního účtu daňového subjektu a identifikační číslo zadané jako variabilní symbol při placení daně odlišují, musí správce daně přijatou platbu zaúčtovat na účtu podle identifikačního čísla a nikoliv podle majitele účtu, ze kterého platba byla uskutečněna. Variabilní symbol - identifikační číslo (dle § 33 odst. 12 daňového řádu: kmenová část DIČ, tj. čísla za pomlčkou nebo za písmeny CZ) slouží k označení fyzické nebo právnické osoby, za kterou je daň placena. Povinnost sdělit čísla bankovních účtů, na nichž jsou soustředěny peněžní prostředky z podnikatelské činnosti ve smyslu § 33 daňového řádu, se nevztahuje k inkasnímu, nýbrž k registračnímu řízení, které má odlišnou podstatu. Daňový řád znalost čísla bankovního účtu spojuje kupříkladu s daňovou exekucí či jako institutem pro vyhledávání případných zatajených příjmů. Povinnost daná tímto ustanovením není přitom stanovena všem daňovým subjektům, a proto nelze vyjít z toho, že číslo bankovního účtu je rozhodujícím prvkem při identifikaci došlých plateb. Z tohoto ustanovení rovněž neplyne, že daň musí být uhrazena právě z takto nahlášeného účtu. V dané věci nelze pominout obsah ustanovení § 59 odst. 6 (v současném znění odst. 7) v tehdy platném znění daňového řádu. Toto označení totiž jednoznačně určuje, že správce daně je povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal dlužník. Vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil, nebylo přípustné (případná změna právní úpravy nemůže mít na nyní posuzovanou věc vliv). Správce daně nezkoumá, z jakého účtu a od koho byla platba daně provedena, nezkoumá ani jakými pohnutkami byl veden případný plátců odlišný od daňového dlužníka, který platbu provedl. Existuje-li možnost, že daňový subjekt může uhradit daňovou povinnost nejenom ve své věci, ale i za jiný daňový subjekt, nesmí být číslo bankovního účtu chápáno jako identifikátor plátce. Naopak, s ohledem na konstrukci § 59 odst. 6 daňového řádu je identifikační číslo (variabilní symbol) právě takovým prostředkem identifikace, který nemůže vzbuzovat pochybnosti o subjektu, v jehož prospěch je daň hrazena. Pro správné zaplacení daně je tudíž třeba uvést správné číslo účtu správce daně pro druh příjmu a dále je nutno platbu označit variabilním symbolem, kterým je u fyzických osob jejich rodné číslo a u právnických osob jejich identifikační číslo“.

pokračování

[16] Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „*zadání identifikačního čísla jiného daňového subjektu je správce daně povinen vnímat jako projev vůle daňového subjektu uhradit daň za jiného a nemusí zkoumat nebo si činit si vlastní úsudek, zda ten tak učinil úmyslně či omylem. Správce daně nemá možnost zvažovat jednotlivé okolnosti případu, tedy jestli částka, kterou daňový subjekt uhradil, je ve stejné výši jako částka, kterou měl uhradit, či byla poslána v období, které odpovídalo době, kdy mělo být v jeho věci placeno*“.

[17] Nejvyšší správní soud v uvedené obdobné věci dospěl k závěru, že správce daně oprávněně identifikoval daň podle identifikačního čísla daňového subjektu a nikoliv podle čísla bankovního účtu, ze kterého daň byla placena. Stěžovatel nezaplatil daň včas a daňové penále mu proto skutečně vzniklo.

[18] Z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu lze vycházet i v nyní posuzované věci, avšak jen zčásti. Nejvyšší správní soud se ve zmíněném rozsudku zabýval kasačními námitkami týkajícími se posouzení identifikace daňového subjektu hradícího daň prostřednictvím identifikačního čísla, tedy posuzující situaci podle nyní platného daňového řádu ve smyslu ust. § 164 odst. 3 tohoto zákona. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu, z něhož vychází závěr krajského soudu, však není zřejmé, že by šlo o shodnou situaci v úhradě, jinými slovy, že by daňový subjekt hradil daň s uvedením variabilního symbolu jiného daňového subjektu, který by nebyl registrován k hrazení dani (ve zmíněném případě šlo o daň z přidané hodnoty). Správní orgány a Nejvyšší správní soud se v uvedené věci zabývaly pouze určitostí identifikace daňového subjektu, který zaplatil daň za jiný daňový subjekt. Ke skutkovému i právnímu porovnání s případem v této souzené věci chybí prokázaná shodnost zjištění, že bylo hrazeno za subjekt, který nebyl povinen k téže dani.

[19] Uvedená odlišnost má význam pro zčásti jiné právní posouzení v této věci.

[20] Stěžovatel se v podané kasační dovolává součinnosti správce daně podle ust. § 163 odst. 3 daňového řádu, dopadajícího na situaci nejednoznačně identifikovaného daňového subjektu, což však není případ stěžovatele, protože platby byly jednoznačně identifikovány vždy variabilním symbolem (rodným číslem) existujících daňových subjektů - společníků stěžovatele. Přesto je na místě posoudit namítanou nejasnost platby i z hlediska ust. § 164 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel totiž již v odvolání v daňovém řízení namítal, že srážková daň byla připsána fyzickým osobám, které nebyly a nejsou registrovány ke srážkové dani a správce daně se tím měl při zaúčtování došlé daně zabývat. V žalobě pak uplatnil tvrzení, jímž se zabýval i krajský soud, že podle ust. § 164 odst. 2 daňového řádu nelze postupovat tak, že správce daně částku, u níž není zřejmé, proč je daňovým subjektem uhrazena, ponechá bez jakékoliv aktivity a bez vyjasnění na svém účtu. Stěžovatel se v podané žalobě tedy dovolával postupu správce daně podle § 164 odst. 2 a 3 daňového řádu, přičemž v kasační stížnosti rovněž svými námitkami tvrdil nesprávnost posouzení platby na účet daně, kterou nebyli společníci stěžovatele povinni hradit. Stěžovatel dovozoval při použití analogie, že nejbližěji aplikovatelné je zákonné ustanovení § 163 odst. 3 daňového řádu, přičemž však věcná podstata jeho námitek, vyžadující i posouzení z hlediska ust. § 164 odst. 2 daňového řádu, zůstala i v kasační stížnosti stejná.

[21] Obě uvedená zákonná ustanovení, tj. § 162 odst. 2 i § 164 odst. 3 daňového řádu upravují tzv. „nejasné platby“, neboť v důsledku různých postupů daňového subjektu mohou být evidovány na „úctu nejasných plateb“. Rozdíl mezi povahou nejasných plateb v uvedených zákonných ustanoveních je v tom, že zatímco § 163 odst. 3 daňového řádu dopadá na nejasnou platbu v důsledku nejednoznačné identifikace daňového subjektu, § 164 odst. 2 daňového řádu považuje za nejasnou platbu vykonanou bez dostatečného označení daně. Za platbu bez dostatečného označení daně lze bezpochyby shledat platbu, která není označena předčíslem, v praxi správců daně identifikujícím typ daně (např. daň z nabývání nemovitostí, daň z přidané hodnoty, daň z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou...apod.), ale také i platbu, která je označena, avšak nelze přiřadit určitému daňovému subjektu, který je k platbě povinen, neboť tento subjekt není vůbec registrován k placení daní. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je tato skutečnost správcem daně při přijetí platby zřejmá, neboť sám stanovil zmíněný systém rozpoznání platby daně na určitý typ daně. V případě, kdy daň zaplatí určitý daňový subjekt z jakéhokoli důvodu za jiný subjekt, který je identifikovatelný, a jde tedy o situaci, kdy není dána povinnost součinnosti správce daně podle § 164 odst. 3 daňového řádu, není vyloučeno, že nemůže jít o nejasnou platbu ve smyslu § 163 odst. 2 daňového řádu, vyžadující objasnění na základě výzvy správce daně. Nejvyšší správní soud proto přisvědčil námitce stěžovatele, že krajský soud posoudil věc nesprávně, pokud převážně vycházel z § 164 odst. 4 daňového řádu z hlediska povinnosti přijetí platby i od třetí osoby, více nezvážil okolnosti přijetí platby a nepovažoval za podstatné, že společníci stěžovatele nebyli v době provedení platby registrováni k úhradě daně z příjmu fyzických osob prováděné srážkou. Podle Nejvyššího správního soudu je nutno považovat za nejasnou platbu takovou, která je podána s označením daně, ke které není subjekt registrován. Za takové situace není zřejmý účel platby, přestože dotyčný subjekt má přidělené daňové identifikační číslo, avšak k jiné dani.

[22] Nejasná platba podle § 162 odst. 2 daňového řádu vyžaduje součinnost správce daně v podobě výzvy k oznámení, na kterou daň byla platba určena. Taková výzva nebyla vůči správce daně učiněna, a proto nebyl uskutečněn postup předvídaný zákonem k vyjasnění platby. Místo toho správce daně až po žádosti stěžovatele ze dne 9. 5. 2012 došlé správci daně dne 10. 5. 2012 provedl přeúčtování daně a následně vydal předmětný platební výměr.

[23] Na základě uvedených skutečností soud posoudil, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 27/2008-51, na kterém postavil své závěry krajský soud ve stížnostech napadeném rozsudku, lze převzít pouze v rozsahu hodnocení identifikace daňového subjektu dle § 164 odst. 3 daňového řádu, nevztahuje se však na posouzení nejasné platby z hlediska určení platby daňovým subjektem ve smyslu § 164 odst. 2 daňového řádu, neboť tato okolnost nebyla v citované věci předmětem posouzení Nejvyšším správním soudem.

[24] V důsledku uvedeného Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli v názoru, že pokud daňový řád výslovně nestanoví pravidlo, jak postupovat v případě platby provedené subjektem ve prospěch toho, kdo nemá konkrétní daň platit, nelze než posoudit, že identifikace obdržené platby je chybná co do účelu, pro který byla správci daně zaslána, a proto je třeba, aby správce daně činil kroky k vyjasnění účelu platby. Bez vyjasnění účelu platby nelze dospět k závěru, že stěžovatel byl dle § 252 odst. 1 daňového řádu v prodlení, neboť bez výzvy správce daně předvídané v § 164 odst. 2 daňového řádu

pokračování

nebylo náležitě zjištěno, že nebyla naplněna podmínka spočívající v tom, že stěžovatel neuhradil daň v den její splatnosti. V daňovém řízení nebylo zpochybněno, že stěžovatel uhradil předmětné částky daně dne 28. 1. 2011, přičemž splatnost daně i dle rozhodnutí žalovaného nastala dne 28. 2. 2011. Stěžovatel fakticky daň uhradil, pouze nebyla vyjasněna platba daně postupem dle § 164 odst. 2 daňového řádu ze strany správce daně. Tento nedostatek proto nelze přičítat k tíži stěžovatele. Je třeba zvážit, že úrok z prodlení je dle § 252 odst. 1 daňového řádu spojen s prodlením s platbou daně. V tomto případě však z důvodu ne zcela důsledného postupu správce daně podle § 164 odst. 2 daňového řádu nebylo prokázáno, že by stěžovatel ke dni splatnosti daně daňovou povinnost neuhradil.

[25] Podle § 252 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.

[26] V dané věci žalovaný správní orgán ve svém rozhodnutí nejenže vyloučil, že by se při identifikaci platby daně jednalo o chybu v psaní, ale také to, že by šlo o situace nejasných plateb dle § 164 odst. 2 a 3 daňového řádu. Krajský soud ve svém rozsudku napadeném kasační stížností své právní posouzení věci zaměřil spíše na provedení platby pod identifikačními symboly (variabilními symboly) daňových subjektů, jimiž byli společníci stěžovatele, s tím, že není podstatné, že tito společníci nejsou registrováni k předmětné dani. Krajský soud tedy vycházel ze skutečnosti, že předmětná platba daně nebyla platbou nejasnou ve smyslu § 164 odst. 2 a § 164 odst. 3 daňového řádu. V takovém případě vycházel z § 252 odst. 1 daňového řádu. Takový postup však není v důsledku výše uvedeného náhledu Nejvyššího správního soudu na provedenou platbu na místě, neboť není-li v dané věci postupem podle § 164 odst. 2 daňového řádu v součinnosti se správcem daně náležitě vyjasněna zasláná platba, nelze ani dovodit, že jde o opožděnou platbu a že daňový subjekt je v prodlení.

[27] Na základě shora uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v projednávané věci nebyly dány podmínky pro vznik a předpis úroků z prodlení, neboť za daných okolností platby daně nelze učinit závěr o předpokladu pro vznik úroku z prodlení, totiž, že stěžovatel neuhradil splatnou daň nejpozději v den její splatnosti (§ 252 odst. 1 daňového řádu).

[28] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Napadená správní rozhodnutí jsou založena též na nesprávném právním posouzení věci, což způsobuje jejich nezákonnost, pro kterou bylo rozhodnutí možno zrušit již v řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. o zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 22. 11. 2012, čj. 8444/12 – 1500 i rozhodnutí Finančního úřadu v Českém Krumlově ze dne 10. 9. 2012 čj. 103544/12/082910306388.

[29] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení před krajským i Nejvyšším správním soudem.

[30] Náklady řízení o žalobě spočívají v odměně advokáta za 2 úkony právní služby ve výši 2x 3100 Kč, a to převzetí a přípravy zastoupení, písemné podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2013], v náhradě hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky) s připočtením daně z přidané hodnoty ve výši 1428 Kč, kterou je advokát registrovaný k dani povinen odvést (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), a v částce 3000 Kč za zaplacený soudní poplatek dle sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném od 1. 1. 2013, celkem tedy 11 228 Kč.

[31] Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v odměně advokáta za 1 úkon právní služby ve výši 3100,- Kč, sestávající se z písemného podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky ve znění od 1. 1. 2013], a v náhradě hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky) s připočtením daně z přidané hodnoty ve výši 714,- Kč, kterou je advokát registrovaný k dani povinen odvést (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) a v částce 5000,- Kč za zaplacený soudní poplatek dle sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném od 1. 1. 2013, celkem tedy 9114,- Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. července 2014

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu

pokračování

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedkyní senátu Danielou Zemanovou v právní věci žalobce: **KAPS Comm, s. r. o.**, se sídlem Kaplická 161, Český Krumlov, zast. JUDr. Pavlem Marťánem, advokátem se sídlem Latrán 193, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 22. 11. 2012, čj. 8444/12-1500, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 11. 2013, čj. 10 Af 20/2013-27,

t a k t o :

V písemném vyhotovení rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 9 Afs 149/2013-33 se v odůvodnění opravují následující chyby v psaní:

- 1) V odstavci [20], řádku 1. a 14., a v odstavci [21], řádku 4. a 16., se o p r a v u j e chyba v psaní v označení § 163 odst. 3 daňového řádu na správné § 164 odst. 3 daňového řádu;
- 2) V odstavci [21], řádku 1., a v odstavci [22], řádku 1., se o p r a v u j e chyba v psaní v označení § 162 odst. 2 daňového řádu na správné § 164 odst. 2 daňového řádu.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 17. 7. 2014 byl vydán rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 149/2013-33. Po rozeslání písemného vyhotovení účastníkům bylo zjištěno, že v jeho odůvodnění došlo na několika místech k chybě v psaní, konkrétně k přepisu číselného označení zákonných ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen "daňový řád"), konkrétně § 162 odst. 2 a § 163 odst. 3 daňového řádu namísto správného § 164 odst. 2 a § 164 odst. 3 téhož zákona.

Z odůvodnění rozsudku je zcela zřejmé, že se jedná o chybu v psaní, neboť právní závěry soudu odpovídají pouze znění a obsahu ustanovení § 164 odst. 2 a 3 daňového řádu, které takto mělo být ve všech případech označeno. Chyby v psaní, ke kterým došlo při vypracování písemného vyhotovení rozsudku, byly proto předsedkyní senátu opraveny v souladu s § 54 odst. 4 s. ř. s.

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e n í** kasační stížnost přípustná (§ 102 a násl. s. ř. s.).

V Brně dne 3. září 2014

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu