



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Karla Černína a Lubomíra Majerčíka ve věci

žalobce: **GREGOCAR, s. r. o.**, IČ: 27753999
sídlem Vlkošská 279, 696 42 Vracov
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D.
sídlem Pivovarská 8, 682 01 Vyškov

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2022, č.j. 18710/22/3013-50521-702345,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce zaslal žalovanému dne 26. 10. 2021 požadavek, aby zaevidoval platby provedené třetí osobou jako konkrétní platby daňových povinností žalobce. Toto podání žalovaný

posoudil jako námitku. Rozhodnutím ze dne 11. 1. 2022, č. j. 18710/22/3013-50521-702345 (dále také „napadené rozhodnutí“) žalovaný rozhodl o námitce žalobce tak, že ji zamítl.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu nezákonnosti. Žalovaný nesprávně vyhodnotil námitky žalobce. Žalovaný evidoval (eviduje) platby daní na daňovém účtu žalobce v rozporu s platnými právními předpisy.
3. Místo žalobce platby DPH provádí třetí osoba – společnost GRE-CAR, s.r.o, IČ 07961430 (dále jen „GRE-CAR“). Platbu identifikuje variabilním symbolem a uvádí zprávu pro příjemce, v níž specifikuje daňovou povinnost – identifikuje, která daňová pohledávka je hrazena. Okamžikem připsání platby je daňová pohledávka splněna. Žalobce uvedl výčet konkrétních plateb, které byly nesprávně zaevidovány. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na § 152 a § 164 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), s čímž nelze souhlasit, nelze dle nich postupovat. Není sporné, že má správce daně povinnost přijmout úhradu daně od jakékoliv osoby, nemůže ale k úhradě nedoplatku daňovým subjektem a třetí osobou přistupovat totožně.
4. Stěžejní je právní úprava splnění dluhu za jiného dle § 1937 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), což lze dovodit mj. z důvodové zprávy k daňovému řádu. Výklad zastávaný žalovaným (postup dle § 152 odst. 4 daňového řádu) by znamenal absolutní nemožnost identifikace pohledávky, již může třetí osoba uplatňovat vůči daňovému subjektu na základě regrese a nebylo by absolutně možné identifikovat příslušenství, které k pohledávce náleží. Pouze v okamžiku identifikace pohledávky třetí osobou dobrovolně hradící za jiného, je jasně stanoveno, která pohledávka je hrazena a která na třetí osobu včetně příslušenství přechází. Pokud by měla být hrazena nejstarší splatná pohledávka, nemohla by na třetí osobu přejít. Přecházela by na ni odlišná pohledávka než ta, již osoba dobrovolně uhradila nebo by na ni žádná pohledávka ani nepřešla. Takový výklad by byl v rozporu s principy závazkového práva i právního státu. Správce daně měl pohledávky evidovat jako zaniklé a jako neuhrazené měl evidovat jiné pohledávky.
5. Třetí osoba může mít jakýkoliv právní důvod pro úhradu konkrétní pohledávky, bez ohledu na případné jiné daňové nedoplatky. Správce daně sice poukazuje na institut ručení příjemce zdanitelného plnění a zvláštního způsobu zajištění daně, tyto se však vztahují k úhradě daně z jednotlivého plnění, nikoliv k daňové povinnosti za určité období jako k celku. Využití těchto institutů v případě dobrovolné úhrady daně za povinný daňový subjekt není možné.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Pořadí úhrady daně je stanoveno daňovým řádem. Není možné, aby daňový subjekt nebo správce daně mohl ovlivnit, kterou konkrétní daňovou povinnost na daném osobním daňovém účtu hodlá daňový subjekt uhradit. Daňový subjekt může určit toliko osobní daňový účet, respektive konkrétní druh daně, na který bude svou platbu směřovat (§ 164 odst. 1 daňového řádu). Automatizovaný daňový informační systém odvozuje identifikaci daňového subjektu ze zadaného variabilního symbolu platby. Správce daně s každou platbou daně zachází stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt. Právní úprava obsažená v § 1937 občanského zákoníku nemá přednost před úpravou obsaženou v daňovém řádu. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Ústní jednání

7. Při ústním jednání dne 26. 11. 2024 obě strany setrvaly na svých tvrzeních. Žalobce v rámci jednání předložil Vyjádření žalobce v rámci ústního projednání žaloby 26. 11. 2024. Předmětné vyjádření však na závěrech soudu nic nezměnilo. Stran tvrzení, že správce daně vede u žalobce daňovou exekuci na jím vybraný nedoplatek bez ohledu na existenci jiných nedoplatků, soud konstatuje, že tato daňová exekuce není předmětem řízení, protože nelze posoudit tvrzenou skutečnost. Přesto však toto tvrzení nic nemění na skutečnosti, že postup správce daně v nynějším řízení byl správný.

V. Posouzení věci soudem

8. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
9. Předmětem sporu v nyní posuzované věci je postup žalovaného jako správce daně, který při zasílání plateb třetí osobou tyto použil v souladu s § 152 odst. 4 daňového řádu nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti.
10. Soud při meritorním posouzení důvodnosti žaloby vyšel zejména z následující relevantní právní úpravy.
11. Podle § 149 odst. 1 daňového řádu *[s]právce daně vede evidenci daní, kde zaznamenává stanovení daně, vznik, splnění, popřípadě jiný zánik daňových povinností, a z toho vyplývající přeplatky, nedoplatky a případné převody. Tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech.*
12. Podle § 149 odst. 2 daňového řádu je osobní daňový účet *veden pro jednotlivé daňové subjekty odděleně za každý druh daně. S ohledem na přehlednost evidence daní může být daný druh daně rozčleněn na několik částí, o nichž se vedou samostatné osobní daňové účty.*
13. Podle § 152 odst. 1 daňového řádu se úhrada daně *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.*
14. Podle § 152 odst. 4 daňového řádu *se úhrada daně použije nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti.*
15. Podle § 159 daňového řádu se může proti úkonu správce daně při placení daní, pokud nejde o rozhodnutí, u něhož zákon připouští podání odvolání, *osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla.*
16. Podle § 164 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt *povinen uvést, na kterou daň je platba určena, a správce daně ji na tuto daň přijme.*
17. Podle § 164 odst. 4 daňového řádu přijme správce daně *každou platbu daně, i když není provedena daňovým subjektem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt.*
18. Podle § 1937 odst. 1 občanského zákoníku není třeba souhlasu dlužníka, *pokud třetí osoba plní věřiteli jeho dluh proto, že za dluh ručí nebo závazek jinak zajišťuje. Dle odst. 2 [s]plněním*

dluhu vstupuje tato osoba do práv věřitele a má právo, aby jí dlužník vyrovnal, co za něho plnila. Pohledávka věřitele na ni přechází včetně příslušenství, zajištění a dalších práv s pohledávkou spojených. Věřitel vydá tomu, kdo za dlužníka plnil, potřebné doklady o pohledávce a sdělí mu vše, co je k uplatnění pohledávky zapotřebí.

19. Ze spisového materiálu soud zjistil, že v případě žalobce se jednalo o čtyři bezhotovostní platby poukázané z bankovního účtu společnosti GRE-CAR na bankovní účet Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, a které GRE-CAR požaduje zaevidovat jako úhrady DPH na zdaňovací období daňového subjektu: platba ze dne 4. 12. 2020 za zdaňovací období říjen 2020, platba ze dne 25. 2. 2021 za zdaňovací období leden 2021, platba ze dne 27. 5. 2021 za zdaňovací období duben 2021 a platba ze dne 26. 8. 2021 za zdaňovací období červenec 2021.
20. Osobní daňový účet vedený dle § 149 odst. 1 daňového řádu představuje evidenci poskytující přehled o stavu splatných daňových pohledávek, z něhož je zřejmé, zda má daňový subjekt k danému okamžiku evidován celkový nedoplatek či přeplatek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2024 č. j. 6 Afs 18/2024-39 7). Žalobce požadoval zaevidování plateb od GRE-CAR na úhradu daňových povinností na dani z přidané hodnoty. Jak vyplývá ze zákonných ustanovení, úhrada daně se na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně dle skupin – nedoplatky na dani a splatná daň, nedoplatky na příslušenství daně. Úhrada daně se použije nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti. Dle žalovaného je tomu tak stejně i případě zaevidování úhrad od jiného daňového subjektu na osobní daňový účet daňového subjektu s nedoplatkem. Krajský soud se stran této otázky ztotožňuje s názorem žalovaného.
21. Lze přisvědčit tvrzení žalovaného, že pořadí úhrady daně je stanoveno daňovým řádem a není tak možné nijak ovlivnit, kterou konkrétní daňovou povinnost na daném osobním daňovém účtu chce daňový subjekt uhradit. Daňovým subjektem může být určena toliko daň (daňový účet), na který bude platba zaslána (viz § 164 odst. 1 daňového řádu). Pokud tedy žalobce uvádí, že GRE-CAR v popisu zahrnuje zprávu pro příjemce specifikující, jaká daňová povinnost je touto platbou splněna, žalovaný nemůže plně vyhovět jeho požadavku. Nelze tedy tvrdit splnění pohledávky specifikováním předmětné daňové povinnosti. Námitka je tak nedůvodná.
22. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že vzhledem k existenci nedoplatků na osobním daňovém účtu daňového subjektu úhradu daně použil nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti. Žalovaný tak při evidenci úhrad daní postupoval správně, pokud platby zaevidoval v souladu s § 152 odst. 4 daňového řádu na nejstarší nedoplatek v den přijetí platby. K tomu je třeba připomenout, že podle § 164 odst. 4 daňového řádu správce daně zachází s platbu daně od třetí osoby stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt. Vrátit platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, je nepřípustné (§ 165 odst. 1). Nelze tak přisvědčit žalobci, že postup dle § 152 odst. 4 daňového řádu nebyl správný. Nelze rovněž přisvědčit námitce, že žalovaný nemůže k úhradě daňového nedoplatku daňovým subjektem a třetí osobou přistupovat totožně – správce daně zachází s platbou stejným způsobem. Tyto námitky tak soud neshledal důvodnými.
23. Pokud žalobce uvádí, že stěžejní je právní úprava splnění dluhu za jiného dle § 1937 občanského zákoníku, nelze s tím souhlasit. V oblasti správy daní je základním procesním předpisem daňový řád. Jak správně uvedl žalovaný ve svém vyjádření, občanský zákoník není ve vztahu k daňovému řádu předpisem speciálním, protože se právní úprava obsažena v

§ 1937 tohoto zákona nepoužije, neboť před úpravou obsaženou v daňovém řádu nemá přednost. V souladu s daňovým řádem byla správně hrazena nejstarší splatná pohledávka, v čemž nelze shledat rozpor s principy závazkového práva i právního státu, jak se žalobce domnívá. Námitka je nedůvodná.

24. Lze souhlasit se žalobcem, že třetí osoba může mít jakýkoliv právní důvod k tomu, proč hradí jednu konkrétní pohledávku, avšak právní úprava je stanovena jasně a srozumitelně. Žalovaný dále uvádí, že třetí osobou (společností GRE-CAR) nebyl využit institut zvláštního zajištění daně. Platby hrazené GRE-CAR byly hrazeny na účet daně z přidané hodnoty s variabilním symbolem daňového subjektu. Žalobce se domnívá, že v případě dobrovolné úhrady daně za povinný daňový subjekt není možné využití institutu ručení příjemce zdanitelného plnění a zvláštního způsobu zajištění daně, neboť tyto se vztahují k úhradě daně z jednotlivého plnění, nikoliv k daňové povinnosti za určité období jako k celku.
25. Žalovaný ve svém vyjádření vysvětlil, že zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) v § 109 upravuje ručení příjemce zdanitelného plnění a v § 109a umožňuje zvláštní způsob zajištění daně. Oprávněný příjemce, jenž tento způsob využije, se považuje za příjemce plnění. Platba příjemce za poskytovatele musí být řádně identifikována podle § 109a odst. 2 písm. a) až d) (povinnost uvádět do zprávy pro příjemce potřebné informace). Pokud příjemce zaplatí daň za poskytovatele bez vyzvání jako ručitele, použije tuto úhradu výhradně na úhradu daně poskytovatele za dané plnění, jak stanovuje § 109a odst. 1. Žalovaný dále zdůraznil, že GRE-CAR své chování změnila v návaznosti na doručení napadeného rozhodnutí žalobci, kde žalovaný upozornil, že platby prováděné žalobcem, resp. za žalobce třetí osobou, nejsou prováděny v režimu § 109a zákona o DPH a teprve návazně začaly být úhrady uskutečňované touto obchodní společností prováděny podle § 109a zákona o DPH. Vzhledem k uvedenému, kdy nyní společnost GRE-CAR dle předmětného ustanovení postupuje a žalovaný takovému postupu přisvědčil, se nelze ztotožnit s námitkou žalobce, že těchto institutů není možné využít. I tuto námitku žalobce tak krajský soud shledal nedůvodnou.
26. Krajský soud tak uzavírá, že nelze přisvědčit námitce žalobce, že žalovaný evidoval (eviduje) platby daní na daňovém účtu žalobce v rozporu s platnými právními předpisy. Námitky žalobce nebyly vyhodnoceny nesprávně a správce daně postupoval v souladu se zákonem, protože nelze hovořit o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

VI. Závěr a náklady řízení

27. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
28. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. listopadu 2024

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu