

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **T. V.,** zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 2. 2010, č. j. 31 Ca 72/2009 - 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl stěžovatelovu žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) ze dne 14. 7. 2009, č. j. 5311/09-1300-601246, kterým bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti třem rozhodnutím Finančního úřadu v Pardubicích (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 11. 2008: rozhodnutím č. j. 212653/08/248911/7690 mu bylo předepsáno daňové penále na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za duben 2004 ve výši 1243 Kč; rozhodnutím č. j. 212654/08/248911/7690 mu bylo předepsáno daňové penále na DPH za květen a červen 2004 ve výši 2132 Kč a konečně rozhodnutím

č. j. 212655/08/248911/7690 mu bylo předepsáno daňové penále na DPH za červenec, srpen a září 2004 ve výši 817 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[2.] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

[3.] Stěžovatel připomíná, že penále mu podle správce daně a žalovaného bylo vyměřeno z důvodu dlouhodobého prodlení s placením DPH. Ve skutečnosti však DPH řádně a včas platil a byl v prodlení nanejvýš několika dnů, ovšem správce daně používal tyto jeho platby na DPH na úhradu starších nedoplatků. Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, sp. zn. 5 Afs 42/2008, z nějž dovozuje, že při placení daní nelze odhlížet od vůle daňového subjektu ohledně toho, která daň má být z jeho platby zaplacena. Správce daně ovšem hradil ze stěžovatelových řádných plateb jeho dřívější nedoplatky podle § 59 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"), aniž by to stěžovateli oznámil, a pak mu vyměřil penále, jako kdyby ony řádné platby DPH nebyly provedeny. Přitom kdyby mu bylo vyměřeno penále na ony starší nedoplatky, bylo by to pro něj mnohem výhodnější, neboť po pěti stech dnech prodlení se penále výrazně snižuje, takže by místo částek v řádech tisíců korun platil pouze desítky korun. Stěžovatel netvrdí, že by neměl správce daně postupovat podle daňového řádu. Brojí však proti tomu, že nebyl informován o tomto postupu a setrvával nevědomě v prodlení s úhradami těch daňových povinností, které jsou stiženy mnohem vyšší sankcí než ty povinnosti, o nichž věděl nebo aspoň mohl vědět. Taková aplikace § 59 daňového řádu zasahuje do jeho majetkových práv více než je nutné, a proto prosazuje raději výklad, podle nějž platba konkrétní daňové povinnosti nemůže vyvolat penalizaci za její neuhrazení, pokud nebyl o použití na jinou platbu uvědoměn. Takové rozhodnutí by podpořilo i princip právní jistoty a nepoškodilo by žádný veřejný zájem.

[4.] Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[5.] Žalovaný ve svém vyjádření pouze uvedl, že jeho postup a postup správce daně byl plně v souladu s § 47 odst. 2 daňového řádu, protože lhůta pro vyměření daně nebyla prekludována. Proto navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

IV. Obsah správního a soudního spisu

[6.] Součástí daňového spisu je trojice výše označených platebních výměrů na daňové penále na DPH za jednotlivá období roku 2004. Proti nim podal stěžovatel odvolání, v němž je označil za rozporná s § 63 daňového řádu, neboť svou daňovou povinnost v daných obdobích řádně uhradil. Tato úhrada však byla použita podle § 59 daňového řádu na úhradu jiné jeho daňové povinnosti, tím se však stěžovatel nemohl podle svých slov dostat do prodlení. Vytkl postupu správce daně, že při něm zcela pozbývá smyslu zákonem

daná diferenciace vysoké výše penále v prvních 500 dnech a nižšího penále počínaje 501. dnem. Stěžovatel své platby za daná zdaňovací období roku 2004 uhradil včas nebo jen s několikadenním zpožděním, ovšem správce daně jej penalizoval za prodlení několika měsíců či let. Takový postup sice správce daně opřel o postup podle § 59 daňového řádu, je ovšem zcela v rozporu se zásadou zohledňování skutečného obsahu právního úkonu podle § 2 odst. 7 daňového řádu.

[7.] Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 7. 2009. V něm žalovaný vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2006, sp. zn. 7 Afs 162/2004, podle nějž může daňový subjekt určit pouze to, ke které dani jeho platba směřuje, nikoli však to, za které konkrétní období. Tento argument podpořil i právním názorem z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, sp. zn. 5 Afs 42/2008. Z pohledu žalovaného tak stěžovatel určil, v souladu s § 59 odst. 1 daňového řádu, že jeho platby mají směřovat k úhradě DPH. Sice je uhradil v částkách odpovídajících jeho povinnosti za jednotlivá zdaňovací období roku 2004, ovšem správce daně musel podle § 59 daňového řádu posoudit, zda stěžovatel nemá u této daně nedoplatky s vyšší zdaňovací prioritou. Jelikož takové našel, započítal v souladu se zákonem provedenou platbu nejprve na ně. Žalovaný stěžovatele upozornil na možnost požádat správce daně o potvrzení stavu osobního daňového účtu, na který hodlá směřovat platbu, podle § 62 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatel se tak mohl ujistit, zda nemá starší daňové nedoplatky, na jejichž úhradu bude jím provedená platba použita. Stěžovatel navíc o těchto svých starších nedoplatcích věděl.

[8.] Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu. V ní žalovanému vytkl, že se vůbec nevypořádal s jeho výtkou ohledně aplikace § 63 daňového řádu. Trval na tom, že nenastaly podmínky pro vyměření penále, protože daň zaplatil řádně a včas, nanejvýš se zpožděním několika dnů, jeho platba ale byla použita na úhradu dříve splatné daně. Zejména pak v žalobě provedl propočet, podle nějž, pokud by penále nebylo vyměřováno ve vztahu k údajnému nedoplatku za duben 2004, ale ve vztahu ke skutečnému nedoplatku za 2. čtvrtletí 1999, tedy staršímu než 500 dní, byla by místo sazby 0,1% z dlužné částky aplikována sazba 140% diskontní úrokové sazby České národní banky a penále ode dne splatnosti novější daně do 26. 1. 2006 z částky 2476 Kč by nebylo 1243 Kč, nýbrž pouze 58 Kč. Obdobně u období květen a červen 2004 by penále z částky 4248 Kč nečinilo 2132 Kč, ale 99 Kč; a konečně penále z částky 1783 Kč za 3. čtvrtletí 2004 by nečinilo 817 Kč, ale 34 Kč.

[9.] Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě upozornil na to, že pokud by byla přijata stěžovatelova argumentace, musela by být za zaniklou uhrazením považována jak daňová povinnost, ke které platba směřovala, tak povinnost, na jejíž úhradu tuto platbu převedl správce daně postupem dle § 59 odst. 5 daňového řádu. Rozlišil také pojmy daně coby označení obecného druhu příjmů veřejných rozpočtů a daňové povinnosti jako označení konkrétního závazku mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt pak má u každé své platby identifikovat toliko daň, nikoli daňovou povinnost, k jejímuž uhrazení je platba určena.

[10.] Tuto žalobu zamítl Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 26. 2. 2010, v němž vyšel z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 7 Afs 162/2004, a zejména z rozsudku ze dne 25. 3. 2009, sp. zn. 1 Afs 9/2009, podle nichž může daňový subjekt pouze určit, k jakému druhu daně má jeho platba směřovat, nemůže však ovlivnit, na úhradu které konkrétní daňové povinnosti bude platba použita. Naopak odlišil

posuzovanou situaci od situace řešené v rozsudku 5 Afs 42/2008, kde šlo o platbu započítanou na úhradu daňového dluhu v jednom období, ale později přehodnocenou správcem daně a přepsanou na úhradu staršího zdaňovacího období. Stěžovatel podle krajského soudu použil tento judikát toliko účelově a vytrženě z kontextu. Krajský soud také nepřitakal stěžovatelově námitce, že se žalovaný zabýval pouze výkladem § 59 daňového řádu, ale opomněl zohlednit důsledky aplikace tohoto ustanovení na předepsání penále podle jeho § 63.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[11.] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[12.] Stěžovatel svou kasační stížností brojí proti tomu, jak byl aplikován § 59 odst. 5 a § 63 daňového řádu na osud jeho daňových povinností k placení DPH za část roku 1999 a za část roku 2004.

[13.] Ustanovení § 63 odst. 1 a 2 daňového řádu dnes upravuje úroky z prodlení, v době vzniku stěžovatelova později penalizovaného nedoplatku ovšem podle odlišné logiky upravovalo počítání daňového penále. Tyto tři klíčové odstavce § 63 do účinnosti novely č. 230/2006 Sb. zněly:

„(1) Daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.

(2) Penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.“

[14.] Z § 59 daňového řádu byl pro rozhodování správce daně a žalovaného klíčový odst. 5, který v rozhodném období zněl:

„(5) Úhrada daně se použije na úhradu daňových povinností v tomto pořadí

a) náklady řízení,

b) pokuty,

c) zvýšení daně,

d) nejstarší nedoplatky na dani,

e) běžné platby daní,

f) úrok,

g) penále.“

[15.] Z těchto ustanovení vyplývá jasný algoritmus, který měl být a byl správcem daně aplikován a žalovaným a krajským soudem schválen. Stěžovatel zaslal v roce 2004 jednotlivé částky na úhradu DPH. Správce daně zjistil, že stěžovatel má evidovány starší nedoplatky na dani ve smyslu § 59 odst. 5 písm. d) daňového řádu, a proto tyto platby

použil dříve, než je mohl použít na úhradu běžných plateb daní podle písmene e). V této části stěžovatelův nedoplatek z roku 1999 zanikl a vznikl mu nedoplatek na dani za jednotlivá období roku 2004.

[16.] Z propočtu provedeného stěžovatelem zejména v žalobě a následně zopakovaného ve stručné podobě v kasační stížnosti je zjevné, že tímto postupem bylo stěžovateli opravdu vyměřeno penále vyšší, než kdyby mu bylo nadále počítáno pouze ze starých nedoplatků z roku 1999. Na druhé straně je ovšem taková újma na stěžovatelově majetku toliko důsledkem stěžovatelova zpoždění s úhradou nedoplatku z roku 1999 na straně jedné a postupu správce daně v souladu se zákonem na straně druhé.

[17.] Jiný postup správce daně přitom nebyl možný, neboť citovaná ustanovení daňového řádu mu neponechávají prostor pro správní uvážení. Pokud tedy měl správce daně postupovat souladně se zákonem a naplnit tak zásadu legality, jak plyne z § 2 odst. 1 daňového řádu, a zejména z článku 2 odst. 3 Ústavy, nemohl jednat jinak, než jednal, byť i v neprospěch stěžovatele. Stěžovatel sám je sice s výsledkem řízení před daňovými orgány a krajským soudem nespokojen, neukazuje však ve skutečnosti alternativní výklad jednotlivých ustanovení daňového řádu, jímž by bylo možno dospět k výsledku pro něj příznivějšímu.

[18.] K odchýlení od textu zákona nedával v tomto případě správci daně důvod ani rozpor s ústavním pořádkem, neboť takový rozpor – zde potenciálně s článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle nějž lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona - v tomto případě není patrný. Koncepce výpočtů daňového penále platná v rozhodné době nebyla dokonalá a byla následně zaměněna za koncepci úroků z prodlení, která již nezná dělení sazeb na období prvních pěti set dnů a období pozdější, tato legislativní změna však není důkazem protiústavnosti dřívějšího řešení, jež jediná by mohla vést k odchýlení se od jasného algoritmu daného zákonem.

[19.] Tento algoritmus byl opakovaně potvrzen i rozhodovací činností zdejšího soudu. Žalovaný odkazoval především na rozsudek ze dne 25. 3. 2009, sp. zn. 1 Afs 9/2009 (publ. na www.nssoud.cz), kde Nejvyšší správní soud shledal, „*že povinnost identifikovat každou platbu určenou správci daně spočívá v povinnosti identifikovat druh daně, na kterou je platba určena, nikoliv již v libovolné možnosti identifikovat konkrétní daňovou povinnost na této dani.*“ Zdejší soud přitom vyšel ze dvou svých starších rozhodnutí. V rozsudku ze dne 23. 3. 2006, sp. zn. 7 Afs 162/2004 (publ. na www.nssoud.cz), zdejší soud konstatoval, že „*správce daně je při úhradě daně nucen postupovat dle § 59 odst. 6 daňového řádu, který zakotvuje zásadu priority uhrazení, tedy určení závazného pořadí při uhrazování daňových povinností. Vzhledem k okolnosti, že se jedná o zákonem stanovený postup, daňový subjekt může sám rozhodovat pouze o tom, na kterou daň se má jeho platba použít, nikoliv však to, zda-li z ní bude uhrazena daň, nejstarší nedoplatky na dani aj.*“ V rozsudku ze dne 29. 1. 2009, sp. zn. 5 Afs 42/2008 (publ. na www.nssoud.cz), pak zdejší soud uvedl: „*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).“

[20.] I tato prejudikatura tak potvrzuje, že správce daně neměl jinou možnost, než použít stěžovatelovu platbu z roku 2004 na nedoplatek z roku 1999, tím způsobit jeho zánik, ale zároveň vznik nedoplatku za daná období roku 2004 a následně z nich plynoucího penále. Tento závěr naopak není nijak zpochybněn rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, sp. zn. 5 Afs 42/2008. Ten se totiž týkal situace, v níž správce daně špatně posoudil instrukce jednoho daňového subjektu ohledně úhrady daně jiného daňového subjektu a ohledně osudu vzniklého daňového přeplatku. Pro nyní posuzovaný případ lze z tohoto rozhodnutí použít jedině obecnou zásadu, že při nakládání s daňovými přeplatky je třeba respektovat vůli daňového subjektu tam, kde to zákon umožňuje. V nyní posuzovaném případě však zákon neumožňoval jiný postup než ten, který byl správcem daně použit, a tak tuto zásadu nelze na tento případ aplikovat. Naopak i v tomto rozsudku bylo připomenuto, že *„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 uvedená platba „přeúčtována“ na jinou, starší daňovou povinnost.“* Navíc i zde se Nejvyšší správní soud přiklonil k tomu, že nelze měnit zákonem dané pořadí, v němž mají být – zde daňové nedoplatky – vymáhány, a to i tehdy, kdy by postup v rozporu s tímto zákonem daným pořadím byl pro daňový subjekt z důvodu platby daňového penále, či nyní úroků z prodlení, výhodnější.

[21.] Věta, kterou z onoho rozsudku cituje v kasační stížnosti stěžovatel, je opravdu vytržená z kontextu. V závěru svého rozsudku sice Nejvyšší správní soud uvedl, *„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.“* To by se zdálo nasvědčovat právnímu názoru stěžovatele, ovšem skutková situace byla v tomto citovaném rozsudku zcela jiná než nyní. V citovaném rozsudku totiž byly starší daňové povinnosti daňového subjektu nejprve uhrazeny z jiného přeplatku připsaného ve prospěch daňového účtu daňového subjektu, následně se však ukázalo, že tento přeplatek mu připsán být vůbec neměl, a namísto tohoto zmizelého přeplatku byly pozdější již provedené platby, jež byly původně reálně použity správcem daně na úhradu mladších daňových povinností, nově připsány na úhradu tohoto nově vzniklého, leč v pořadí staršího, daňového nedoplatku. U těchto mladších daňových povinností tak vznikly pro daňový subjekt překvapivé nové nedoplatky. Právě takové ex post „přepsání“ úhrady z jedné daňové povinnosti na druhou, starší, Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 42/2008 kritizoval. V případě nyní posuzovaném však nešlo o ex post přepsání, nýbrž o okamžité připsání úhrady daně k zaplacení nejstaršího nedoplatku na dané dani. Stěžovatelem citovaná pasáž rozsudku 5 Afs 42/2008, vykládaná v souvislosti se skutkovými a právními okolnostmi případu, v němž byla vyřčena, tudíž nijak nezpochybňuje správnost výše provedených závěrů, a tedy i správnost toho, jak krajský soud zodpověděl právní otázku, jež byla ve věci rozhodná.

[22.] Co se týče toho, že měl být stěžovatel informován o tom, že jeho platby byly připsány k úhradě jeho starších daňových nedoplatků, zdejší soud připomíná, že správci daně nesvědčí povinnost o takovém postupu daňový subjekt informovat. To bylo potvrzeno i v rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 3. 2008, sp. zn. 9 Afs 131/2007 (publ. na www.nssoud.cz). Jak ostatně opakovaně připomínal žalovaný, stěžovatel mohl požádat o potvrzení o stavu svého osobního účtu podle § 62 odst. 7 daňového řádu.

VI. Závěr

[23.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.).

[24.] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. srpna 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu