

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **SDP Logistics s.r.o.,** se sídlem Praha 1, Ovocný trh 572/11, zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Brno, Příkop 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2012, č. j. 9 Ca 231/2009 - 24,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 5. 2009, č. j. 2441/09-1200-203335 a 2442/09-1200-203335, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům na úrok z prodlení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2008 vydaným Finančním úřadem v Rakovníku (dále jen „správce daně“).

[2] V podané žalobě stěžovatel mj. namítl, že nesouhlasí s postupem správních orgánů, které použily jeho úhradu provedenou na platbu konkrétní daně na úhradu daňových povinností podle pořadí priorit dle ustanovení § 59 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"). V důsledku toho došlo dle stěžovatele k situaci, že na dani, na kterou uskutečnil platbu, nebyla tato platba použita, a tato platba byla použita na úhradu jiné daně. Stěžovatel také dále namítl i neplatnost rozhodnutí správce daně, neboť výroky předmětných platebních výměrů neobsahují ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků rozpis úroku z prodlení. V daném případě se rozpisy úroků nacházejí až za podpisem uvedených rozhodnutí a dle stěžovatele je proto nelze považovat za součást výroků rozhodnutí.

[3] Městský soud po provedeném řízení dospěl k závěru, že podaná žaloba není důvodná. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 23. 3. 2006, č. j. 7 Afs 162/2004 - 57 a ze dne 25. 3. 2009, č. j. 1 Afs 9/2009 - 79; rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na internetové adrese www.nssoud.cz) konstatoval, 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. Žalovaný tedy nepochybil při výkladu právní normy upravené v § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a jeho postup při použití jednotlivých úhrad daně na úhradu nedoplatků na dani z příjmů právnických osob byl zcela v souladu s tímto ustanovením. Důvodnou městský soud neshledal ani námitku týkající se neplatnosti rozhodnutí správce daně z důvodu, že tyto obsahují rozpis úroku z prodlení až za podpisem uvedených rozhodnutí. Uvedl, že touto otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 15. 8. 2006, č. j. 2 Afs 220/2004 - 93, v němž dospěl k závěru, že uspořádání náležitostí rozhodnutí na písemném vyhotovení nemůže způsobit neplatnost nebo nicotnost rozhodnutí. Městský soud tedy uzavřel, že napadená rozhodnutí nejsou neplatná. Postačí, že rozpisy úroků z prodlení jsou uvedeny na dalším listě, který tvoří další očíslovanou stránku každého platebního výměru. S ohledem na tyto skutečnosti proto soud dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil, když zamítl odvolání stěžovatele proti platebním výměrům na úrok z prodlení, a jím podanou žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.") zamítl.

II.

Stručné shrnutí argumentace obsažené v kasační stížnosti

[4] Proti shora označenému rozsudku městského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, a to z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[5] V kasační stížnosti stěžovatel uplatnil obsahově obdobné námitky jako ve správní žalobě, když uvedl, že vztah daňového dlužníka a státu je řadou zcela samostatných závazkových právních vztahů veřejnoprávní povahy, byť se všechny odvozují od jednoho druhu daně. Každý z těchto vztahů má svůj samostatný právní osud nejen co do svého vzniku a trvání, ale také do svého zániku. Použitím úhrady daně na úhradu určité daňové povinnosti správcem daně dle § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků konkrétní závazek daňového dlužníka definitivně zaniká. Jestliže daňový dlužník uhradil určitou splatnou částku daně včas, a proto nebyla naplněna hypotéza dle ustanovení § 63 odst. 1

zákona o správě daní a poplatků, nemůže pak mít zákonnou oporu předpis sankce odůvodněný změnou v použití všech dosud přijatých plateb.

[6] Stěžovatel dále namítl, že jestliže Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002 - 53 a ze dne 2. 9. 2009, č. j. 6 A 76/2001 – 143, přijal právní závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1992, sp. zn. II. ÚS 31/99 (N 181/16 SbNU 315, rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na internetové adrese nalus.usoud.cz), pak nevidí žádný důvod, proč by i v této věci rovněž neměly být tyto závěry přijaty a proč by nemělo platit, že součástí rozhodnutí - platebního výměru - není rozpis základu daně, uvedený na zadní straně rozhodnutí až za podpisem osoby oprávněné a otiskem úředního razítka, fakticky vně, mimo vlastní rozhodnutí. Názor Ústavního soudu, že nelze akceptovat, aby se rozpis úroků z prodlení nacházel až za podpisem rozhodnutí na dalších listech, tedy vně výroku rozhodnutí a nebyl tak součástí výroku, je dle stěžovatele patrný i z nálezu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02 (N 126/31 SbNU 133). S ohledem na tyto skutečnosti proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Shrnutí vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[7] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že nadále považuje právní úvahu a závěry provedené městským soudem v napadeném rozsudku za zcela správné. Trvá tedy na tom, že kasační stížnost, resp. důvody, které v této stížnosti stěžovatel uvádí na podporu svých tvrzení, jsou irelevantní, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud ve smyslu ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. tuto kasační stížnost svým rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Stěžovatel se včas podanou kasační stížností (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu (v souzené věci označeného jako „městský soud“), které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud neshledal žádné důvody pro nepřípustnost kasační stížnosti.

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil. Neshledal přitom v dosavadním řízení vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Dříve než soud osvětlí důvody svého rozhodnutí, považuje za vhodné také uvést, že původním žalovaným v řízení před městským soudem bylo Finanční ředitelství v Praze. Po nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, však tento správní orgán zanikl (§ 19 odst. 1 uvedeného zákona) a jeho agendu převzal v souladu s § 20 tohoto zákona žalovaný.

[12] V další argumentaci soud především zvážil, zda postup správce daně, kdy tento započetl platbu daně provedenou stěžovatelem na jeho jiné daňové nedoplatky ve smyslu § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, byl v souladu se zákonem (**IV. A.**), a vyjádřil se také k otázce, zda rozpis úroku z prodlení uvedený na zadní straně platebního výměru lze považovat za součást platebního výměru, resp. zda v případě negativní odpovědi na tuto otázku je třeba mít za to, že dotčené rozhodnutí je neplatné (**IV. B.**).

IV. A.

K aplikaci § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků

[13] Podstatou první kasační námitky stěžovatele je tvrzená nezákonnost postupu správce daně při aplikaci ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel s odkazem na judikaturu Ústavního soudu (zejména však patrně s odkazem na nález ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 92/06, který však opomněl citovat) uvedl, že jestliže interpretace právní normy za použití jazykové metody výkladu vede k nerozumným výsledkům, je na místě použít další výkladové metody, jako jsou metody výkladu systematického, logického, teleologického či historického, nikoliv však pouze výkladu jazykového. Nerozumný výsledek stěžovatel spatřuje ve skutečnosti, že odkloněním platby daně na úhradu jejího příslušenství došlo k nabalování dalšího příslušenství daně, na kterou byla platba původně nasměrována.

[14] Kasační soud v této souvislosti předně uvádí, že ačkoliv aplikaci právních norem mechanickým způsobem skutečně nelze akceptovat, v daném případě neshledal v postupu městského soudu žádnou *„nerozumnost“* či nelogičnost, pro kterou by bylo třeba jeho závěry jakkoliv korigovat. Priorita započtení úhrady platby na příslušenství pohledávky není v českém právním řádu ničím výjimečným. V tomto duchu lze poukázat kupř. na ustanovení § 330 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, které dispozitivně vychází taktéž z priority započtení platby nejdříve na příslušenství dluhu. Pokud je peněžitý závazek tvořen jak jistinou, tak i úrokem z prodlení představujícím její příslušenství, soud neshledává žádnou nelogičnost v takové právní úpravě, která nutí dlužníka uhradit dluh včetně tohoto příslušenství. Pokud městský soud dospěl k závěru, že ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vychází z priority započtení úhrady platby daně na příslušenství pohledávky, kasační soud v tomto výkladu neshledává nezákonnost, kterou by bylo třeba řešit odklonem od jednoznačného jazykového vyjádření § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

[15] Pokud pak stěžovatel argumentoval také rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 6. 2007, č. j. 57 Ca 33/2006 - 37, publ. pod č. 11/2007 Sb. NSS, ani v tomto bodě se s ním zdejší soud nemohl ztotožnit. Jak totiž správně uvedl již městský soud, citovaný rozsudek se zabýval jinou situací, než je ta v nyní projednávané věci. V uvedeném případě byla situace taková, že správce daně již jednou započtenou platbu daně po zjištění, že daňový subjekt má daňové nedoplatky za předcházející zdaňovací období, následně zpětně započetl na tyto jiné nedoplatky. Městský soud proto důvodně konstatoval, že souzená věc se od této situace zásadně liší, neboť *„správci daně byly v okamžiku placení známy žalobcovy daňové nedoplatky, a proto na ně v souladu s § 59 odst. 5 ZSDP žalobcovy platby ihned (nikoli zpětně) směřoval.“* Tento popis skutkového stavu stěžovatel v kasační stížnosti nijak nerozporoval a zdejší soud proto neshledal žádný důvod jakkoliv se odchýlit od právě citovaných závěrů soudu prvního stupně. Postup správce daně, který po zjištění, že se na

osobním účtu daňového dlužníka nacházejí i starší nedoplatky, použil platbu stěžovatele na jejich úhradu, byl totiž dle kasačního soudu zcela v souladu s dikcí zákona.

[16] Poukázat lze přitom i na to, že i z výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, na něhož odkazoval stěžovatel, výslovně vyplývá: *„Prioritu úhrad daňových povinností z provedené platby v rámci konkrétní daně [...] určuje přímo zákon. Řečeno jinak, závazné pořadí úhrad daňových povinností (tj. daně - zálohy na daň, doplatku daně, apod. a jednotlivých příslušenství daně) daňového subjektu stanoví explicitně ust. § 59 odst. 5 DŘ, zcela bez ohledu na vůli jak daňového dlužníka, tak správce daně. Z předepsaného pořadí přitom nepřipouští žádnou výjimku. To znamená, že správce daně je bezvýhradně povinen z platby či plateb daňového dlužníka uhradit postupně jednotlivé daňové povinnosti v tom pořadí, jak je určené pod písm. a) až g) označeného ustanovení, pokud jsou některé z nich na osobním účtu daňového dlužníka evidovány.“*

[17] Ke stejným závěrům ostatně dospěla i judikatura zdejšího soudu, když kupř. z rozsudku ze dne 18. 5. 2011, č. j. 7 Afs 29/2011 - 248, vyplývá, že *„správci daně v případě, je-li mu poukázána platba na daň [...], nepřísluší uvážit na kterou konkrétní daňovou povinnost je tato platba určena (byť by se i početně shodovala s konkrétním předpisem některé daňové povinnosti). Správce daně je totiž povinen postupovat a s přijatou platbou nakládat podle dikce ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků; opačný postup by byl nejen v rozporu s uvedeným ustanovením zákona o správě daní a poplatků (§ 59 odst. 5), ale i rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy.“*

[18] S ohledem na výše uvedené skutečnosti proto zdejší soud dospěl k závěru, že kasační námitku stěžovatele nelze považovat za důvodnou.

IV. B.

K základním náležitostem platebního výměru

[19] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani druhou kasační námitku, v níž stěžovatel rozporoval platnost rozhodnutí správce daně z důvodu, že ve svých výrocích neobsahují rozpis úroku z prodlení ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, resp. tyto jsou uvedeny až za podpisy uvedených rozhodnutí.

[20] Soud při posouzení této námitky vycházel z ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož *„chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí.“*

[21] Při interpretaci tohoto zákonného ustanovení vycházel zejména z rozsudku zdejšího soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 130/2004 - 90 z něhož vyplývá, že pojem neplatnosti rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 7 citovaného zákona nelze vykládat formalisticky. Případný nedostatek správního rozhodnutí musí dosahovat určité intenzity: *„Uvedený závěr vychází z interpretačního přístupu, podle něhož by za každým právním pravidlem mělo stát i určité věcné zdůvodnění. Prakticky vzato to znamená hledat smysl a účel každého zákonného ustanovení; to platí i pro základní náležitosti daňového rozhodnutí. Např. smyslem požadavku přesného označení příjemce rozhodnutí [§ 32 odst. 2 písm. c) d. ř.] je,*

aby osoba, jíž se např. doměřuje daň, byla z rozhodnutí seznatelná, tj. aby nebylo pochyb o tom, kdo je dlužníkem. Je-li označení této osoby nepřesné, avšak interpretací lze bezpochyby usoudit na to, kdo je dlužníkem, neodpovídalo by smyslu citovaného ustanovení, pokud by byl platební výměr považován za neplatný. [...] Pouhý nedostatek základní náležitosti rozhodnutí proto sám o sobě nemá za následek neplatnost platebního výměru; neplatnost by mohla nastat pouze za přistoupení dalších okolností, např. v případě uvedeném pod § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. tehdy, pokud by ani interpretací platebního výměru (či jiného rozhodnutí) jako celku - tedy nejen jeho výroku – nebylo možno zjistit, podle jakého předpisu byla daň vyměřena, tj. obecně řečeno, pokud by ani interpretací daňového rozhodnutí jako celku nebylo možno zjistit údaj či informaci, kterou by rozhodnutí podle § 32 odst. 2 d. ř. ve spojení s odst. 7 obsahovat mělo.“

[22] Smysl právní úpravy uvedené v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je tak třeba hledat v tom, aby daňovému subjektu byl poskytnut spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí, a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické členění na hmotném substrátu nelze zúžit na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní dovozovat jeho platnost či neplatnost.

[23] Nejvyšší správní soud, vycházeje z těchto závěrů proto konstatuje, že platební výměry posuzované v nyní projednávané věci obsahují list, v němž je uveden rozpis úroku z prodlení, rozhodnutí mají číslovány strany, přičemž strana 2, resp. 3, obsahuje uvedení zdaňovacího období, jakož i stejné číslo jednací. Z uvedených důvodů by byl proto závěr o neplatnosti těchto rozhodnutí přepjatě formalistický. Z napadených rozhodnutí je zcela zřejmé, jaké povinnosti, za jaká zdaňovací období a v jaké výši byly stěžovateli správcem daně stanoveny. Stěžovatel nebyl zkrácen na svém právu obrany proti těmto rozhodnutím a toto právo rovněž využil.

[24] Na uvedených závěrech přitom nemůže nic změnit ani nález Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06 (N 126/53 SbNU 577), na který odkazoval stěžovatel. Uvedené rozhodnutí se totiž jednak týká situace, kdy ve výroku platebního výměru není odkaz na hmotněprávní předpis, podle něhož bylo rozhodováno, jednak svými nosnými důvody míří především na pojem a obsah vázanosti obecného soudu právním názorem Ústavního soudu. Ústavní soud se v tomto řízení nezabýval meritem věci a nehodnotil argumenty Nejvyššího správního soudu po stránce věcné. Důvodem pro zrušení rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publ. pod č. 793/2006 Sb. NSS, byla skutečnost, že se Nejvyšší správní soud neřídil předchozím kasačním nálezem v dané věci. Zdejší soud ve své následné judikatuře nicméně potvrdil, že závěry rozšířeného senátu týkající se posouzení neplatnosti rozhodnutí správce daně jsou nadále plně použitelné (viz např. rozsudky ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71 či ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 104).

[25] Pokud stěžovatel dále argumentoval nálezem Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 772/02, nelze než uvést, že sám Ústavní soud v usnesení ze dne 19. 3. 2008, sp. zn. I. ÚS 107/05 poukázal na „*specifičnost každého jednotlivého případu a nutnost z tohoto pohledu ke každému jednotlivému případu přistupovat*“ [předmětné usnesení se mimoto vztahovalo právě k otázce platnosti platebního výměru, a to s ohledem na právní názor obsažený v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99 (N 181/16 SbNU 315), na který ostatně stěžovatel také odkazoval]. Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 772/02 navíc posuzoval věcně odlišný případ podoby platebního výměru u daně z

přidané hodnoty, kdy sám uvedl, že *„v dané věci není ve výroku rozhodnutí uveden doměřený rozdíl na daňovém základu, přičemž tato povinnost vyplývá z § 46 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., a platební výměr rovněž neobsahuje výrok rozhodnutí ve smyslu § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., tedy výši rozdílu mezi daní stanovenou a daní původně vyměřenou v jednotlivých zdaňovacích obdobích, když obsahuje pouze součet doměřené daně za několik zdaňovacích období.“* Posuzovaný platební výměr tedy, jak z předmětného nálezu vyplývá, trpěl závažnými vadami a více vadami, než platební výměry v nyní souzené věci.

[26] Taktéž posouzení této námitky proto bylo dle názoru Nejvyššího správního soudu provedeno městským soudem správně. Ani v otázce naplnění základních náležitostí platebních výměrů ve smyslu § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků proto kasační soud neshledal důvod odchýlit se od právního názoru městského soudu vyjádřeného v napadeném rozsudku.

V.

Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

[28] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 23. srpna 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu