



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce Ing. L. D., zast. JUDr. Naděždou Zetkovou, advokátkou se sídlem Rožnov pod Radhoštěm, Bezručova 206, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, Brno, Náměstí Svobody 4, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 3. 2004, čj. 30 Ca 191/2002 – 29,

t a k t o :

- I. **Kasační stížnost se zamítá.**
- II. **Žalobci se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhal přezkoumání shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 3. 2002, čj. 110-7684/2001-0106. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm ze dne 27. 9. 2001, čj. 47622/01/404921/5045, platebnímu výměru č. 1010001539, o stanovení penále na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 3026 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2000.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že pro posouzení dané věci je rozhodující ustanovení § 59 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Dle nich musí správce daně přijmout platbu na daň, na kterou byla určena, což souvisí s povinností daňového subjektu uvést při každé platbě její daňové určení. Považoval přitom za nepochybné, že daň z příjmů fyzických osob lze ve smyslu ustanovení § 1 odst. 2 vyhlášky

č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům, rozčlenit na několik druhů a každý z nich označit samostatným číslem druhu příjmu. Pro splatnost daně je tak rozhodné správné uvedení, na kterou daň je platba určena. Jelikož v tomto žalobce pochybil, není jeho námitka o porušení § 63 odst. 1 a 2 daňového řádu dle závěru krajského soudu oprávněná.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a uvedl následující.

Za nesprávně posouzenou právní otázku soudem považoval žalobce závěr krajského soudu, podle něhož je pro posouzení věci rozhodné ustanovení § 59 odst. 1 a 2 daňového řádu, tedy že je rozhodující správné uvedení, na kterou daň je platba určena, a že k porušení ustanovení § 63 odst. 1 a 2 daňového řádu v dané věci ze strany žalovaného nedošlo. Podle žalobce, nezávisle na tom, zda označil jako druh příjmu 71 (předčísli účtu 713) nebo druh příjmu 72 (předčísli účtu 721), stále se jednalo dle tehdy platného zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, o daň z příjmu fyzických osob. Vyhláška, v tomto případě konkrétně vyhláška č. 25/1994 Sb., nemůže jít nad rámec zákona. Právě při posouzení této otázky krajský soud podle žalobce pochybil. Opačný výklad by představoval porušení zákonem chráněných práv daňového poplatníka. Správce daně by v případě, že eviduje doplatek na dani, jej neměl použít jako zálohu na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které vznikl, nýbrž na úhradu nedoplatku, který vůči daňovému dlužníkovi eviduje, a to nezávisle na době vzniku nedoplatku. V souvislosti s tím žalobce poukázal na znění § 64 odst. 2 daňového řádu, dle něhož se daňový přeplatek použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo není-li takového nedoplatku, jako záloha na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. Správce daně pak má povinnost převést tento přeplatek na nedoplatek podle žalobceva mínění i zpětně. Žalobce proto navrhl zrušení napadeného rozsudku Krajského soudu v Brně s tím, aby mu věc byla vrácena k dalšímu řízení.

Z vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti se podává následující. Žalobce byl u správce daně evidován jednak jako poplatník daně z příjmů fyzických osob podávající příznání s povinností platit zálohy na daň v předmětném zdaňovacím období, jednak jako plátce daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků s povinností srazit a v termínu odvést zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků správci daně. V předmětném zdaňovacím období byl přeplatek na dani z příjmů fyzických osob (druh příjmu 72) evidován u daňového subjektu jako u poplatníka, který prováděl úhrady jednoznačně identifikované jako platby vlastní daňové povinnosti. V průběhu tohoto období nemohl být u žalobce jako plátce daně (druh příjmu 71) evidován nedoplatek na dani, protože ten může vzniknout až po skončení zdaňovacího období, kdy má plátce daně povinnost podat vyúčtování této daně, na základě kterého správce daně údaje ve vyúčtování přezkouší a případné rozdíly v odvodech sražených záloh této daně vyčíslí. Až poté je případný nedoplatek evidován na daňovém účtu daňového subjektu coby plátce daně. Vzhledem k tomu, že správce daně k datu odvodu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (sražených zaměstnancům coby poplatníkům) nemohl v průběhu zdaňovacího období u žalobce jako plátce daně evidovat nedoplatek této daně ve smyslu § 63 daňového řádu,

nemohl správce daně sám o sobě použít přeplatek žalobce jako poplatníka, na úhradu plátcem daně sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Z pohledu soustavy daní se sice jedná o jeden druh daně, ale zatímco u druhu příjmu 72 jde o daň z příjmů fyzických osob poplatníka, v případě druhu příjmu 71 se jedná o odvody sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob jiných poplatníků. Nelze tedy mezi těmito příjmy dělat rovnítko. Podotkl, že platby uskutečněné žalobcem na druh příjmu 72 mu byly následně k jeho žádosti vráceny a na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků tak ani použity být nemohly. Žalovaný proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Ustanovení § 59 odst. 1 daňového řádu zakotvuje povinnost uvést u každé platby, na kterou daň je tato platba určena. Dle odst. 2 přijme správce daně platbu na daň, na kterou byla určena daňovým dlužníkem. Daňový přeplatek, tedy částku plateb převyšující splatnou daň včetně jejího příslušenství, se použije na úhradu případného nedoplatku jiné daně nebo, není-li takového nedoplatku, jako záloha na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl (viz § 64 odst. 2 daňového řádu). Vyhláška č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům stanoví, že každá daň, poplatek a odvod stanovené zvláštním zákonem se pro účely evidence daní, kterou provádějí územní finanční orgány a další orgány příslušné ke správě daní, označují číslem druhu příjmu. S ohledem na přehlednost evidence daní může být jedna daň rozčleněna na několik druhů a každý z nich se označuje samostatným číslem druhu příjmu. V souvislosti s tím se každému daňovému subjektu zřizuje jeho osobní daňový účet pro každý druh příjmu, na kterém mu vznikla daňová povinnost, nebo má-li u tohoto druhu příjmu daňový subjekt přeplatek.

V přezkoumávané věci je nesporné, že žalobce byl v kalendářním roce 2000 registrován u správce daně jednak jako poplatník daně z příjmů fyzických osob podávající příznání, jednak jako plátcem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. V prvním případě měl povinnost platit čtvrtletně zálohy na daň v předmětném zdaňovacím období a tyto platby byly v evidenci správce daně vedeny pod číslem druhu příjmu 71. Ve druhém případě měl povinnost srazit a odvést zálohy na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků; tyto platby byly v evidenci správce daně vedeny pod číslem druhu příjmu 72. Je rovněž nesporné, že žalobce v průběhu roku 2000 provedl několik plateb určených číslem druhu příjmu 72 a následně zjistil, že se tak stalo omylem, že správně měly být tyto platby z jeho strany zaslány na číslo druhu příjmu 71. Správce daně přijal tyto platby tak, jak byly žalobcem určeny a použil je na úhradu záloh na daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání. Stejně tak poté, co k prvnímu dni příslušného kalendářního čtvrtletí zjistil na osobním daňovém účtu žalobce pro tento druh příjmu (č. 72) přeplatek, použil jej jako zálohu na dosud nesplatnou daňovou povinnost u tohoto druhu příjmu. A právě to žalobce žalovanému vytýká, neboť podle něj měl správce daně tento daňový přeplatek převést na žalobcův

nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (č. 71), který mu v důsledku mylných plateb vznikl.

Tomuto názoru však Nejvyšší správní soud přisvědčit nemohl. Pro posouzení věci je totiž podstatné, že v daný okamžik, tedy k datu odvodu sražených záloh, neevidoval správce daně na osobním účtu žalobce pod číslem druhu příjmu 71 žádný nedoplatek tak, jak je definován ustanovením § 63 odst. 1 daňového řádu. Vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2000 podal žalobce (dlužno říci, že zcela v souladu s § 69 odst. 2 daňového řádu) až 21. 2. 2001. Teprve po podání tohoto vyúčtování daně a jeho přezkoušení správcem daně, mohl být nedoplatek žalobce na tomto druhu příjmu zjištěn a zaevidován na jeho osobním účtu. Správce daně tak postupoval zcela v souladu s citovaným ustanovením § 59 odst. 2 daňového řádu, když platby přijal na tu daň a druh příjmu, na který byl žalobcem určen. Že v tomto směru žalobce pochybil a že bylo jeho záměrem zaslat tyto platby na jiný druh příjmu, nelze klást správci daně za vinu, tato skutečnost jde k tíži žalobce, který nevěnoval určení platby náležitou pozornost. Stejně tak správce daně nepochybil, pokud zjištěný daňový přeplatek použil jako zálohu na dosud nesplatnou daňovou povinnost žalobce na dani, u které přeplatek vznikl, neboť existence daňového nedoplatku na jiné dani mu v tu dobu nemohla být známa. Po právu pak bylo stanoveno žalobci penále na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období od 1. 1. 2000 až 31. 12. 2001 poté, co byl na této dani zjištěn nedoplatek za podmínek stanovených v § 63 daňového řádu.

Z výše uvedených důvodů nepřisvědčil Nejvyšší správní soud námitce stěžovatele v důvodu jím podřazeném pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 2, 3 (§ 120) s. ř. s. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. června 2006

JUDr. Petr Příhoda  
předseda senátu