



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Tepelné hospodářství města Ústí nad Labem, s. r. o.**, se sídlem Malátova 2437/11, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2006, čj. 12140/06-1500, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 2. 2008, čj. 15 Ca 214/2006 - 30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 2. 2008, čj. 15 Ca 214/2006 - 30 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 8. 2006, čj. 12140/06-1500 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daňové penále na dani z přidané hodnoty ve výši 11 388 Kč vydanému Finančním úřadem v Ústí nad Labem (správce daně) za zdaňovací období srpna roku 2005.

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud“) ze dne 21. 2. 2008, čj. 15 Ca 214/2006 - 30, bylo rozhodnutí žalovaného a též i správce daně prvního stupně pro nezákonnost zrušeno. Krajský soud v odůvodnění uvedl, že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „daňový řád“), nestanoví náležitosti příkazu k úhradě daňové povinnosti, na základě něhož se převod platby uskutečňuje. Požaduje toliko, aby při takové platbě bylo uvedeno, na kterou daň je platba určena. I platbu vykonanou bez dostatečného označení správce daně zaeviduje. Právní předpis nevyžaduje, aby při bezhotovostní platbě byl specifikován daňový dlužník. Proto pokud je v příkazu k úhradě uvedeno nesprávné identifikační číslo daňového dlužníka, nemůže to mít žádný vliv na účinky zaplacení daně. Nesprávně uvedené identifikační číslo sice ztěžuje identifikaci daňového subjektu, který platbu zaslal, nicméně daňový dlužník platí daň bezhotovostním převodem ze svého bankovního účtu, který oznamuje správci daně při plnění registrační povinnosti. Ve sporných případech lze proto osobu daňového dlužníka identifikovat právě pomocí čísla jeho bankovního účtu. Uvedení identifikačního čísla do variabilního symbolu nepředstavuje takovou náležitost, jejíž existence by vyplývala z povahy věci, aniž by musela být výslovně zmíněna v ustanoveních daňového řádu. Pokud daňový subjekt podá daňové přiznání, vykáže určitou daňovou povinnost,

a její přesnou výši ve lhůtě uhradí ze svého bankovního účtu, není možné dovodit, že by tato platba byla určena k úhradě daňové povinnosti jiného podnikatelského subjektu. Správce daně musí takovou platbu evidovat na osobním účtu, který bezhotovostní převod uskutečnil a nikoliv na osobním účtu podnikatelského subjektu, jemuž náleží identifikační číslo omylem uvedené na odkazu k platbě. Tyto skutečnosti nelze dovodit ani na základě § 59 odst. 6 či § 62 daňového řádu.

Proti rozsudku krajského soudu brojil žalovaný správní orgán (stěžovatel) kasační stížností, v níž namítl nesprávné posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel se domnívá, že není oprávněn dovozovat, že došlo k omylu daňového dlužníka. Nelze totiž vyloučit, že daňový subjekt úmyslně zaplatí daňovou povinnost za jiného, jak předpokládá § 59 odst. 6 daňového řádu. Pokud soud uvádí, že z § 62 daňového řádu nelze dovodit, že by se platba musela evidovat na osobním daňovém účtu subjektu, jemuž náleží identifikační číslo uvedené při bezhotovostní platbě, tak nelze ani dovodit, že by měla být evidována na osobním daňovém účtu daňového dlužníka, který ji vykonal, pokud sám uvedl identifikační číslo jiného daňového subjektu. Aby nevznikly pochybnosti o tom, na jakém osobním daňovém účtu má být bezhotovostní platba evidována, je nutné k příkazu k úhradě uvést identifikační číslo daňového subjektu. K tomu odkázal na § 2 odst. 1 písm. a) vyhlášky Ministerstva financí č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům. Ani za předpokladu pochybností správce daně o správném uvedení identifikace daňového dlužníka, nelze zabránit vzniku penále z prodlení, které vzniká ze zákona již samotným prodlením s platbou daně a nikoliv konstitutivním rozhodnutím správce daně. K přeúčtování částky daně může dojít až na základě žádosti daňového dlužníka, na jehož osobní daňový účet byla platba připsána. Daňový řád neumožňuje správci daně takto vzniklé penále nepředepsat a nesdílet. Jediným zohledněním obdobného případu je prominutí penále podle § 55a daňového řádu.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně mu dosud nedoložil, které ustanovení daňového řádu určuje, že platbu je třeba identifikovat jakýmkoliv číselným údajem. Stěžovatel až ve své kasační stížnosti odkázal na vyhlášku č. 25/1994 Sb., na kterou ale daňový řád neodkazuje. Je tomu právě naopak, tato vyhláška odkazuje na § 62 odst. 10 daňového řádu. Je přitom rozdíl mezi daňovým identifikačním číslem (DIČ), které zmiňuje tato vyhláška a mezi identifikačním číslem (IČ), které je dle finančního ředitelství nutné uvést na příkaz. Uvádění identifikátoru v podobě IČ při platbách není zakotveno ani v předmětné vyhlášce ani v daňovém řádu. Žádné ustanovení daňového řádu nestanovuje, že správci daně mají identifikovat platby daňových subjektů podle IČ, ale právě naopak uvádí, že platba se identifikuje účtem daňového dlužníka. Daňový řád neobsahuje náležitosti příkazu k bezhotovostní platbě, stanovuje pouze, aby při platbě bylo uvedeno, na kterou daň je platba určena a aby platba byla skutečně odepsáním z účtu daňového dlužníka. Specifikaci daňového dlužníka přitom nevyžaduje. Subjekt, jehož identifikační číslo žalobce omylem uvedl, nebyl daňovým dlužníkem, jelikož mu ke dni 26. 9. 2005 nevznikla na dani z přidané hodnoty daňová povinnost.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce podal dne 26. 9. 2005 příznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2005, ve kterém vykázal daňovou povinnost ve výši 392 670 Kč. V této výši a v tento den správce daně vyměřil daň v souladu s § 46 odst. 5 daňového řádu. Tétož dne byla předepsaná částka odepsána z běžného účtu plátce,

příčemž jako variabilní symbol bylo uvedeno identifikační číslo jiného daňového subjektu (47283777 místo 49101684). Platba na osobní účet žalobce byla přeúčtována ke dni 19. 11. 2005. Platba na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2005 byla uhrazena částí nadměrného odpočtu za zdaňovací období září vyměřeného ke dni 25. 10. 2005. Tím došlo k prodlení 29 dnů, což mělo za následek sdělení penále ve výši 11 388 Kč ke dni 25. 10. 2005. Žalobce následně požádal o prominutí příslušenství daně a správce daně mu na základě § 55a odst. 1 daňového řádu prominul penále v částce 10 250 Kč.

V kasační stížnosti byla nastolena správnost posouzení právní otázky krajským soudem, který v řešené věci dospěl k závěru, že jestliže daňový dlužník podá přiznání k dani, v něm vykáže určitou daňovou povinnost a její přesnou výši ve lhůtě splatnosti zaplatí odepsáním platby ze svého účtu vedeného u banky, pak se nemůže dostat do prodlení s placením daně, a to i pokud v příkazu k úhradě omylem zadá do variabilního symbolu existující identifikační číslo jiného daňového subjektu. Krajský soud uzavřel, že v takovém případě nejsou dány podmínky pro sdělení předpisu penále platebním výměrem ve smyslu § 63 zákona daňového řádu.

Podle § 63 daňového řádu je daňový dlužník (ve smyslu § 57 odst. 1 téhož zákona) v prodlení, jestliže nezaplatí splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Počátek i samotné podmínky vzniku prodlení jsou vymezeny přímo zákonem. Platební výměr, kterým správce daně sděluje výši penále, nezakládá daňovému dlužníku žádnou novou povinnost, pouze deklaruje povinnost vzniklou již ze zákona a správce daně tuto skutečnost nemůže nikterak ovlivnit. Platební výměr na penále tedy nemá, na rozdíl od dodatečného platebního výměru (§ 46 odst. 7 daňového řádu), konstitutivní charakter. Povinnost k úhradě penále nastává již prvním dnem prodlení, přičemž částka penále se zvyšuje každým dnem prodlení. Tak se děje nezávisle na skutečnosti, zda správce daně penále již sdělil či nikoliv.

Penále (v současném znění zákona úrok z prodlení) patřilo v rozhodné době mezi sankce, které vznikají obligatorně přímo ze zákona. Není přitom podstatné, zda daňový dlužník nezaplatil daň na základě okolností, které zavinil či nezavinil nebo mohl či nemohl ovlivnit. Vyměření penále není vázáno na jiné podmínky, než na ty, které jsou vymezeny v zákoně a nemohou jej ovlivnit ani konkrétní okolnosti případu, tj. důvody, proč daňový dlužník svou daňovou povinnost nesplnil řádně a včas. Povinnost hradit daňové penále je povinností objektivní, v zásadě nezávislou na subjektivních důvodech, pro které se tak stalo. Správce daně navíc nemůže logicky v okamžiku vzniku prodlení vědět, předvídat či domýšlet, že daň byla omylem placena za jiného; zákon mu to ostatně ani neumožňuje.

Otázkou zůstává, co je určujícím znakem pro to, aby bylo na platbu pohlíženo jako na platbu vykonanou konkrétním daňovým dlužníkem. Platba, která je daňovým subjektem uskutečněna ve prospěch správce daně, musí být řádným způsobem označena, aby správce daně mohl identifikovat na jakou daň je určena a kdo ji provedl. Žalobce při placení daně zadal nesprávný variabilní symbol, přičemž uvedl zcela jiný variabilní symbol existujícího daňového subjektu. Nejednalo se o pouhou zjevnou chybu v psaní, jelikož uvedené identifikační číslo se zcela lišilo od identifikačního čísla daňového subjektu. Žalobce je ovšem toho názoru, že prodlení u něj nemohlo nastat, jelikož stanovenou částku zaslal správci daně včas, a to ze svého účtu.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, 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. Vracení 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. Prostřednictvím identifikačního čísla ve formě variabilního symbolu příkazce transakce projevuje vůli uhradit daň za daňový subjekt takto identifikovaný. Platbu daně lze uskutečnit nejenom bankovním převodem, ale též i v hotovosti a dalšími způsoby vymezenými v § 59 odst. 3. V těchto případech má správce daně obtížnou možnost zjišťovat, zda ji uskutečnil skutečně příslušný daňový dlužník či osoba od něj odlišná. 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 vlastní úsudek, zda ten tak učinil úmyslně či omylem. To by ostatně bylo i proti principu právní jistoty daňového subjektu. 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. Po daňovém subjektu je proto třeba požadovat, aby nejenom při vyplňování daňového přiznání, ale i samotném placení daní, postupoval s opatrností, jelikož je to on, kdo je zodpovědný za řádné přiznání i odvedení své daňové povinnosti.

Jestliže krajský soud uvádí, že z § 62 daňového řádu neplyne, že by se platba musela evidovat na osobním účtu dle identifikačního čísla uvedeného při bezhotovostní platbě, tak nutno konstatovat, že výslovně nelze dovodit ani opak, tedy, že má být registrována dle bankovního účtu podnikatelského subjektu. Danou otázku neřeší ani ustanovení § 61 odst. 1 daňového řádu, jelikož se vztahuje pouze ke způsobu určení dne platby. Navíc se nikterak nezmiňuje o čísle účtu konkrétního daňového subjektu. Žalobce uvedl, že daňový řád zná u bezhotovostních plateb pouze vazbu na účet daňového dlužníka. Toto tvrzení by bylo ovšem v rozporu s konstrukcí § 59 odst. 6 daňového řádu. Takto by kupříkladu nastala neřešitelná situace pro případy, kdy by oba subjekty byly daňovými dlužníky, a převodce by chtěl uhradit daň za jiného.

S ohledem na shora uvedené, je třeba konstatovat, že správce daně oprávněně identifikoval daň podle identifikačního čísla daňového subjektu a nikoliv podle čísla bankovního účtu, ze kterého daň byla placena. Žalobce nezaplatil daň včas a daňové penále mu proto skutečně vzniklo. Krajský soud tuto právní otázku posoudil nesprávně, čímž založil nezákonnost svého rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se s ohledem na obsah kasační stížnosti není oprávněn zabývat jinými otázkami, které souvisí se zkoumaným omylem při placení daní. Proto jen nad rámec shora uvedeného konstatuje, že správce daně nedisponuje možností správního uvážení ve vztahu k předepsání penále, a to ani tehdy, kdy je vzhledem k okolnostem případu vysoce pravděpodobné, že k platbě ve prospěch jiného daňového subjektu došlo omylem. Daňový řád ovšem umožňuje na takové či obdobné situace reagovat a takto vzniklé penále individualizovat a moderovat, a to až do úplného upuštění od ukládané sankce. Teprve až rozhodováním o žádosti o prominutí příslušenství daně podle § 55a daňového řádu se správce daně dostává do sféry správního uvážení, ve kterém může zohlednit okolnosti celého případu a je mu poskytnut prostor pro posouzení tvrdosti, k níž v daném případě mohlo dojít.

Bude-li prokázáno, že při placení daní došlo k omylu při zadávání identifikačního čísla, bylo by nespravedlivé, aby daňový subjekt nesl za své pochybení nepřiměřené následky v podobě vyměření daňového penále (přínejmenším v plné výši). Nejvyšší správní soud má za to, nastalou situaci lze jistě podřadit pod neurčitý právní pojem „tvrdost“ zákona, díky níž lze požádat o úplné nebo částečné prominutí příslušenství daně. Na prominutí penále dle § 55a daňového řádu sice není právní nárok, nicméně bude-li zjištěno, že při zadávání variabilního symbolu došlo k pouhému omylu, mělo by být daňovému subjektu toto prominutí přiznáno. Správnímu orgánu je samozřejmě třeba ponechat jistou míru správního uvážení, aby mohl reflektovat všechna specifika konkrétního případu.

Rozhodnutí založené na aplikaci § 55a daňového řádu podléhá soudnímu přezkumu. Správní soud v takovém případě zkoumá, zda správní orgán nepřekročil zákonem stanovené meze správního uvážení, nezneužil jej a zda byl dodržen předepsaný procesní postup. Ačkoliv na prominutí daně nebo jejího příslušenství není právní nárok, ze zásad zákazu libovůle a předvídatelnosti rozhodování správních orgánů plyne požadavek jednotného a racionálního rozhodování. Správní orgán má možnost uvážit nejenom to, zda penále nepromine či promine, ale taktéž to, v jaké výši tak učiní. I rozhodnutí o prominutí penále v plné nebo částečné výši musí být založeno na zákazu libovůle a na zohlednění jednotlivých okolností celého případu.

Má-li být taková správní úvaha přezkoumatelná, je třeba, aby rozhodnutí obsahovalo odůvodnění, jelikož právě z něj lze seznat ono správní uvážení. K tomuto závěru ostatně dospěl Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 9. 10. 2009, čj. 5 Afs 44/2009–64, www.nssoud.cz, v němž uvedl, že „pokud rozhodnutí o prominutí daně dle § 55a daňového řádu podléhá soudnímu přezkumu, musí mít soud možnost přezkoumat, z jakých důvodů tak správce daně učinil. S ohledem na potřebu odstranit pochybnosti o dostatečně spolehlivě zabezpečené objektivitě a transparentnosti při rozhodování o prominutí daně je nutné v rozhodnutí o prominutí uvádět též odůvodnění, přestože to zákonná úprava nestanoví.“ Nejvyšší správní soud je toho názoru, že pokud správce daně dospěje k závěru, že nastaly podmínky pro prominutí příslušenství daně, měl by se rovněž vyjádřit i k důvodu, pro který penále prominul v konkrétní výši.

Co se týče námitek vznesených ve vyjádření ke kasační stížnosti k odkazu na vyhlášku Ministerstva financí č. 25/1994 Sb., kasační soud uvádí, že daňový řád ve svém ustanovení § 62 obsahuje toliko základní právní úpravu evidence daní. Odstavec 10 navíc určuje, že ministerstvo upraví v souvislosti se zaváděním výpočetní techniky formu provádění evidence daní obecně

závazným právním předpisem. Úprava evidence daní je rozvedena právě ve zmíněné vyhlášce. Tato vyhláška byla vydána na základě zmocnění v zákoně, tudíž splňuje požadavky čl. 79 odst. 3 Ústavy. Je součástí platného práva a pro její aplikovatelnost není podmínkou, aby na ni jiný předpis výslovně odkazoval. Právní předpisy nejsou aplikovány na základě odkazu, nýbrž na základě toho, že nastala právní skutečnost, se kterou se potřeba jejich aplikace pojí.

Nejvyšší správní soud přisvědčil žalovanému, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se vzniku prodlení, a proto jeho rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí taktéž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 29. prosince 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

i. s. JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu
podepsán za onemocnělého
JUDr. Petra Příhodu
(§ 158 odst. 1 o. s. ř., § 64. s. ř. s.)