



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: V. Ž., „X“**, zastoupeného JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Vaníčkova 1594/1, Ústí nad Labem, proti **žalovanému: Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Velká Hradební 39/61, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 2.8.2007, č.j. 175640/07/214912/1214,**

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 2.8.2007, č.j. 175640/07/214912/1214, **se pro nezákonnost z r u š u j e** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n zaplatit** žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **11 922,-Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 2.8.2007, č.j. 175640/07/214912/1214, kterým bylo rozhodnuto o reklamaci žalobce tak, že se jí nevyhovuje.

Vzhledem k tomu, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), musel se zdejší soud předně vypořádat s otázkou, který správní orgán v oblasti výkonu správy daní je žalovaným od 1. 1. 2013. Dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o finanční správě byly mimo jiné s účinností od 1. 1. 2013 zrušeny všechny finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o územních finančních orgánech“). V souladu s tímto ustanovením byl tudíž kromě jiného zrušen Finanční úřad v Ústí nad Labem, jenž vydal žalobou napadené rozhodnutí. V souladu s ustanovením § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se územními finančními orgány, které jsou uvedeny v rozhodnutích vydaných při správě daní, rozumí orgány finanční správy, jež jsou příslušné od 1. 1. 2013 dle zákona o finanční správě.

Dle ustanovení § 1 odst. 2 zákona o finanční správě se jako orgány finanční správy s účinností od 1.1.2013 také zřídily finanční úřady, které jsou v soustavě správních orgánů pro výkon správy daní nejnižším článkem této soustavy. Nově zřízené finanční úřady vykonávají působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo vydáno Finančním úřadem v Ústí nad Labem, tj. úřadem, který v rámci úřadů zřízených dle zákona o územních finančních orgánech byl hierarchicky nejnižším článkem, je zjevné, že žalovaným s účinností od 1.1.2013 je finanční úřad zřízený dle zákona finanční správě, a to konkrétně Finanční úřad pro Ústecký kraj. Tento finanční úřad vykonává územní působnost v rozsahu územní působnosti zrušeného Finančního úřadu v Ústí nad Labem (viz ustanovení § 8 odst. 2 zákona o finanční správě) a zároveň se též jedná o nejnižší článek nově zřízené soustavy orgánů finanční správy. V této souvislosti soud považuje za příléhavé zmínit, že z ustanovení § 10 odst. 1 písm. f) zákona o finanční správě ohledně věcné působnosti finančních úřadů vyplývá, že (toliko) finanční úřad vybírá a vymáhá peněžitá plnění, která uložily orgány finanční správy. V tomto směru se jedná o obdobnou pravomoc, kterou do 31. 1. 2012 vykonával Finanční úřad v Ústí nad Labem v obvodu své územní působnosti. Předestřený závěr je současně podepřen i ustanovením § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), neboť dle tohoto ustanovení je nezpochybnitelné, že žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla, což v tomto konkrétním případě je Finanční úřad pro Ústecký kraj.

Žalobce v žalobě uvedl, že původní žalovaný povolil žalobci posečkání s placením vyměřené daně z příjmů fyzických osob a DPH do 2.1.2007. Nové žádosti žalobce o další posečkání do doby vyřešení žaloby podané u Krajského soudu v Ústí nad Labem vztahující se k uvedeným daním nebylo původním žalovaným vyhověno. Původní žalovaný však na počátku roku 2007 po marném uplynutí lhůty povoleného posečkání provedl tzv. „přepárování“ plateb DPH provedených v období povoleného posečkání a proti tomuto postupu uplatnil žalobce reklamaci proti postupu správce daně při placení a evidenci daní.

Žalobce uvedl, že v průběhu povoleného posečkání u DPH všechny platby DPH provedené do konce roku 2006 (v období povoleného posečkání) byly správcem daně – původním žalovaným – přijaty v souladu s ustanovením § 59 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), na daň, na kterou byly určeny, tedy na DPH, a jednotlivé platby byly v době jejich úhrad použity správcem daně v souladu s ustanovením § 59 odst. 5 daňového řádu na běžné platby daní, protože žádné jiné nejstarší splatné nedoplatky na DPH nebyly v době provedení platby u správce daně evidovány. Při jednání dne 6.6.2007 však bylo žalobci sděleno, že pokud daňový subjekt, který obdržel rozhodnutí správce daně o posečkání, nesplní podmínku posečkání, tj. neuhradí dlužnou částku ve stanoveném termínu posečkání, je na uvedené rozhodnutí správcem daně pohlíženo tak, jako by toto rozhodnutí nebylo nikdy vydáno. Tento závěr původního žalovaného však není dle žalobce podepřen žádným zákonným ustanovením a žalobce jej tak považuje za výklad v rozporu s právními předpisy. Žalobce rovněž poukázal na skutečnost, že v samotném rozhodnutí o posečkání není obsažena žádná podmínka, která by žalobce jakožto daňový subjekt upozorňovala na skutečnost, že při nezaplacení DPH do stanoveného termínu posečkání, bude správcem daně pohlíženo na vydané rozhodnutí o posečkání tak, jako kdyby nebylo nikdy vydáno. Pouze je uvedeno upozornění, že „V případě nedodržení podmínek tohoto rozhodnutí Vám bude předepsáno penále i za dobu posečkání...“.

V souladu se svým výše uvedeným názorem původní žalovaný všechny běžné platby DPH, které byly žalobcem provedeny do 31.12.2006 v době povoleného posečkání, včetně platby DPH za prosinec 2006 provedené v lednu 2007, použil dle vlastní úvahy bez vydání jakéhokoliv právně účinného rozhodnutí na nedoplatky DPH vyplývající z dodatečných

daňových výměrů, a to i přes skutečnost, že uvedené částky byly již jednou řádně a v souladu s příslušným ustanovením daňového řádu přiřčeny běžným platbám daní. Původní žalovaný tak provedl zpětné „rozpojení“ provedených běžných plateb DPH za jednotlivé měsíce v období povoleného posečkání (rozpárování předpisu platby s provedenou platbou) a tyto provedené platby zpětně použil k úhradě nejstaršího nedoplatku DPH, čímž zpětně překvalifikoval předpisy běžných daňových povinností z období povoleného posečkání jako nezaplacené a takto neuhrazené částky jsou nadále předmětem penalizace.

Žalobce poukazuje na skutečnost, že v žalobou napadeném rozhodnutí se původní žalovaný nezabýval hlavním námětem reklamace, že provedl zpětné překvalifikování již provedených a spárovaných plateb zpětně k nejstarším nedoplatkům daní vzniklým následně při nedodržení povolené lhůty posečkání.

Žalobce trvá na tom, že postup původního žalovaného při placení a evidenci DPH je nezákonný. Rovněž trvá na tom, že platby běžné daňové povinnosti u DPH, které byly provedeny žalobcem v období povoleného posečkání (do 31.12.2006) byly platbami na běžné daňové povinnosti vzniklé v daném období a nedoplatek na DPH vyplývající z dodatečných platebních výměrů byl evidován jako nejstarší nedoplatek na dani až s účinností ode dne následujícího po uplynutí termínu povoleného posečkání. Žalobce je přesvědčen, že použití plateb na nejstarší nedoplatky vyplývající z dodatečných platebních výměrů by bylo možné provést ve smyslu § 59 odst. 5 písm. b) daňového řádu u plateb provedených až po marném uplynutí lhůty povoleného posečkání, tedy až po 2.1.2007, a nikoli zpětně i za období, ve kterém bylo posečkání původně příslušnými rozhodnutími povoleno.

Původní žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě uvedl, že navrhuje zamítnutí žaloby v plném rozsahu.

Původní žalovaný uvedl, že žalobce měl v období do 31.12.2006 starší nedoplatky na DPH než ty, které vyplynuly z jednotlivých měsíčních daňových přiznání, avšak dle rozhodnutí o posečkání bylo v období do 2.1.2007 tolerováno prodlení v neplacení za podmínky, že v termínu nejpozději do 2.1.2007 dojde k úhradě. Vzhledem k nedodržení této podmínky došlo po datu 2.1.2007 (při posouzení všech dopadů daňového řízení) k použití plateb na daňové povinnosti dle § 59 odst. 5 daňového řádu. O dopadech souvisejících s nedodržením podmínek rozhodnutí o posečkání byl žalobce několikrát prostřednictvím svého zástupce informován. Postup v daném případě byl dle původního žalovaného zcela v souladu s § 59 a § 60 daňového řádu a nebyly porušeny zásady daňového řízení.

Původní žalovaný trvá na tom, že důvody vedoucí k zamítnutí reklamace byly beze zbytku rozebrány v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí o posečkání je rozhodnutí prozatímní procesní povahy a trvá pouze po dobu, po kterou jsou plněny jeho podmínky. Původní žalovaný nenalezl právní oporu po trvání náhradního data splatnosti posečkaných částek při nedodržení podmínek rozhodnutí o posečkání, ani důvod pro přednostní úhrady běžných daňových povinností, ač tak byly připraveny k párování pro případ dodržení podmínek rozhodnutí o posečkání.

Právní zástupce žalobce při jednání soudu přednesl žalobu shodně jako v písemném vyhotovení žaloby. Dále k věci uvedl, že pokud žalobci bylo správcem daně původně povoleno posečkání s úhradou daňových povinností, tak nemohlo posléze dojít z jeho strany k tzv. přepárování žalobcových plateb provedených do konce roku 2006. Má za to, že v daném případě zjevně došlo k přepárování žalobcových daňových plateb v rozporu se zákonem. V případě žalobce totiž nedošlo k žádnému zrušení rozhodnutí o posečkání daně, a proto nemohla nastat žádná situace ex nunc či ex tunc.

Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání soudu odkázala na písemné vyjádření k žalobě. Dále doplnila, že žalobci sice nejprve bylo povoleno posečkání s úhradou daňových povinností za roky 2001-2003, ovšem posléze již odpadly podmínky pro další posečkání, takže dle jejího názoru nastala situace, kdy bylo nutné vycházet z toho, jakoby nikdy nebylo povoleno posečkání, a to s účinky ex tunc. S ohledem na tuto skutečnost pak byl dán prostor pro přepárování žalobcových plateb, které provedl do konce roku 2006 na nejstarší dosud neuhrazené splatné daňové povinnosti za roky 2001-2003. Na podporu tohoto svého názoru poukazuje na nově koncipovanou úpravu posečkání zakotvenou v § 157 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, kde se nově dovozuje, že v případě odpadnutí podmínek pro posečkání oproti dřívější úpravě účinky této skutečnosti nastávají ex nunc.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu včetně prekluze, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Primárně se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí spočívající v tvrzení žalobce, že původní žalovaný se nezabýval v napadeném rozhodnutí hlavním námětem reklamace.

Po zevrubném prostudování žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a jsou v něm obsaženy v dostatečném rozsahu důvody, které vedly původního žalovaného k nevyhovění reklamaci.

Dle soudu je v daném případě nutno posoudit dvě sporné otázky. První je otázka, zda v době, kdy bylo povoleno posečkání daně u nedoplateků vyplývajících z dodatečných platebních výměrů, měly být úhrady na DPH placené žalobcem použity na úhradu běžné platby daní. Druhou je otázka, zda po marném uplynutí lhůty, po kterou bylo povoleno posečkání, bylo možno platby, které žalobce provedl v době povoleného posečkání, převést na úhradu nejstarších nedoplateků na dani, ke kterým se vztahovalo předmětné posečkání.

V ustanovení § 59 odst. 5 daňového řádu je uvedeno, že úhrada daně se použije na úhradu daňových povinností v tomto pořadí: náklady řízení, pokuty a penále, zvýšení daně, nejstarší nedoplatky na dani, běžné platby daní, úrok. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že pokud existují starší splatné nedoplatky na dani, mají při úhradě daně přednost před úhradou běžné platby daně.

V ustanovení § 60 odst. 1 daňového řádu je uvedeno, že na žádost může správce daně povolit daňovému dlužníkovi posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, bylo-li by neprodlené zaplacení spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo není-li z jiných důvodů možné vybrat celý daňový nedoplatek od daňového dlužníka najednou. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že pokud správce daně posečkání povolí, potom sice eviduje již dříve vyměřený daňový nedoplatek, ovšem pouze evidenčně, neboť svým rozhodnutím o povolení posečkání s platbou daně správce daně změnil datum splatnosti posečkané částky. Proto nemá

správce daně po dobu posečkání exekuční titul a daňový dlužník na základě tohoto rozhodnutí o posečkání nemá faktický daňový nedoplatek.

Z výše uvedených závěrů dle soudu vyplývá, že v daném konkrétním případě po dobu trvání posečkání daně na nedoplatky vzniklé na základě dodatečných platebních výměrů na DPH nešlo pohlížet jako na splatné nedoplatky na dani. Pokud tedy v době trvání posečkání daně žalobce prováděl úhradu DPH, musel jeho platby správce daně použít na úhradu v pořadí další daňové povinnosti, tedy na úhradu běžné platby daní, neboť v době provedení úhrady nebyly u žalobce evidovány splatné starší nedoplatky daně, protože v důsledku posečkání byla posunuta splatnost u nedoplateků vzniklých na základě dodatečných platebních výměrů.

Následně se soud zabýval otázkou, zda bylo po marném uplynutí lhůty posečkání daně možné ze strany správce daně, aby úhrady v době trvání posečkání daně použité k úhradě běžné platby daně přeúčtoval na úhradu nedoplateků na dani vzniklých v důsledku dodatečných platebních výměrů, na které se původně vztahovalo posečkání daně.

Obdobnou otázkou se již zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 29.1.2009, č.j. 5 Afs 42/2008-102. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že postup spočívající v přeúčtování již jednou řádně provedených plateb daňového subjektu odporuje ústavním zásadám jistoty a legitimního očekávání. Dále Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku konstatoval: *„Daň vyměřená jakýmkoliv ze zákonem předvídaných způsobů totiž představuje daňovou (veřejnoprávní) pohledávku státu vůči daňovému dlužníkovi, která se, pokud není zaplacená do data splatnosti daně, stává vymahatelnou (tedy stává se daňovým nedoplatkem). 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.“*

Soud rovněž podotýká, že výše uvedeným závěrům odpovídá i gramatický výklad ustanovení § 59 odst. 5 daňového řádu, kde dokonavý vid slovesa „použít“ svědčí pro závěr, že přiřadit konkrétní platbu určité daně na úhradu té které daňové povinnosti lze pouze jednou. Pokud by zákonodárce měl záměr připustit, aby v důsledku nových právních skutečností došlo ke změně v použití dosud přijatých plateb, musel by zvolit jiné jazykové prostředky.

S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žalobcova námitka je důvodná, neboť původní žalovaný postupoval v rozporu s platnou právní úpravou, když po marném uplynutí posečkání daně přeúčtoval úhrady provedené žalobcem v době trvání posečkání daně z běžné platby daní na nedoplatky na dani, na které se původně vztahovalo posečkání daně.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tedy nezbylo soudu nic jiného než napadené rozhodnutí původního žalovaného zrušit pro nezákonnost ve smyslu § 78 odst. 1 s.ř.s. a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení bude pak správní orgán podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem, který byl vysloven v tomto zrušujícím rozsudku.

Jelikož žalobce měl ve věci plný úspěch, soud proto podle ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o předmětné žalobě v celkové výši 11 922,- Kč, která se skládá z částky 2 000,-Kč za zaplacený soudní poplatek, z částky 4 200,-Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobce JUDr. Luboše Hendrycha po 2.100,-Kč

podle ust. § 7, ust. § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění do 31.12.2012 [převzetí a příprava zastoupení - § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby - § 11 odst. 1 písm. d)]; z částky 600,-Kč za dva s tím související režijní paušály po 300,-Kč podle ust. § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1.9.2006; z částky 3 100,-Kč za jeden úkon právní služby dotyčného právního zástupce žalobce po 3 100,-Kč podle ust. § 7, ust. § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1.1.2013 [účast při jednání soudu dne 13.2.2013 - § 11 odst. 1 písm. g)] a z částky 300,-Kč za s tím související režijní paušál po 300,-Kč podle ust. § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1. 9. 2006, z částky 1 722,- Kč odpovídající 21 % DPH z výše uvedených částek mimo soudního poplatku.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 13. února 2013

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová