



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška, soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Ing. Veroniky Baroňové (soudce zpravodaj) v právní věci žalobkyně: **M. S.**, právní nástupkyně Ing. I. S., zast. Mgr. L. H., advokátkou, se sídlem Karlovo náměstí 317/5, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. srpna 2015 č. j. 28235/15/5200-10423-701743, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. února 2018 č. j. 9 Af 80/2015 - 25,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. února 2018 č. j. 9 Af 80/2015 - 25 a rozhodnutí žalovaného ze dne 27. srpna 2015 č. j. 28235/15/5200-10423-701743 **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 8 000 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) vydal dne 13. listopadu 2014 pod č. j. 6512293/14/2005-51524-106091

platební výměr, kterým vyrozuměl Ing. L. S. (zemřelého manžela žalobkyně) o předpisu úroku z prodlení za období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2011 ve výši 888 Kč za pozdní úhradu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 4 380 Kč dle řádného daňového přiznání zaevidovaného správcem daně dne 2. dubna 2012.

[2] Odvolání směřující proti platebnímu výměru o předpisu úroku z prodlení žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že vyměřená částka daně z příjmů ve výši 4 380 Kč sice byla uhrazena a připsána na daňový účet žalobce, avšak v souladu s § 152 odst. 1 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ji správce daně použil na nedoplatek daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, tj. na daňovou pohledávku s dřívějším datem splatnosti. Vzniklý nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 4 380 Kč byl postupně hrazen z dalších plateb připsaných na účet správce daně v roce 2013 a dále z platby vymožené exekučně dne 9. května 2014. Žalovaný tak měl za to, že byly naplněny zákonné podmínky pro vznik úroku z prodlení z pravomocně vyměřené daně. Vzhledem k tomu, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 byla v plné výši uhrazena dne 9. května 2014, ocitl se žalobce v prodlení, neboť daň neuhradil nejpozději v den její splatnosti (dne 2. dubna 2012) ve smyslu § 135 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 136 odst. 1 téhož zákona. Správce daně proto nepochybil, pokud žalobci v souladu s § 252 daňového řádu platebním výměrem předsal úrok z prodlení.

[3] V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobce namítal rozpor postupu správce daně i žalovaného s § 57 odst. 1 a 2, § 59 odst. 1, 2, 5 a 5, § 62 odst. 2 až 5 a 10 a § 63 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, resp. § 2 odst. 2, § 3, § 5 odst. 2, § 152 odst. 1 daňového řádu, a dále s § 2 odst. 1 písm. b) a g), § 2 odst. 2 písm. a), § 3 odst. 1, § 6, § 9 a § 10 vyhlášky, kterou žalobce označil jako „VyhlZSDP“, aniž ji blíže konkretizoval (*pozn. soudu: patrně měl žalobce na mysli již neplatnou vyhlášku č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům*). Žalobce připomněl, že případný zůstatek na kreditní straně osobního daňového účtu se použije na úhradu daňových povinností dle pořadí upraveného v § 59 odst. 5 a 6 zákona o správě daní a poplatků. Výlučným kritériem pro určení pořadí je pouze ta skutečnost, zda existuje neuhrazená daňová povinnost s danou prioritou (bez ohledu na případné neuhrazené daňové povinnosti s nižší prioritou). Neobstojí proto názor žalovaného, že nebylo možno postupovat podle § 59 odst. 5 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Dle žalobce není podstatné, že jeho osobní daňový účet vykazoval nedoplatek s nejnižší prioritou, neboť v daném případě nebyl pro určení priority platby žádný rozdíl v tom, zda byla platba provedena dne 30. března 2009 (v den, kdy došlo k podání daňového přiznání), anebo dne 31. března 2009 (posledního dne splatnosti). Žalobce rovněž uvedl, že nadále trvá na své argumentaci obsažené v žalobě a replice, které byly podány v související věci vedené Městským soudem v Praze pod sp. zn. 10 Af 26/2014, v níž žalobce napadl exekuční příkaz správce daně a platební výměr na úrok z prodlení týkající se dřívějšího zdaňovacího období, resp. rozhodnutí žalovaného o odvoláních žalobce proti těmto rozhodnutím.

[4] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejprve si ujasnil otázku vymezení předmětu soudního řízení, neboť žalobce

pokračování

podanou žalobou sice napadl rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru týkajícímu se úroku z prodlení za období roku 2011, avšak jediná žalobní námitka (včetně odkazů žalobce na relevantní právní úpravu) se týkala dřívějších zdaňovacích období, resp. plateb, které žalobce učinil v průběhu roku 2009. Městskému soudu nicméně bylo z jeho úřední činnosti známo, že žalobce podal žalobu také proti platebnímu výměru na úrok z prodlení v souvislosti s úhradou daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, vedenou u městského soudu pod sp. zn. 10 Af 26/2014. V tomto řízení žalobce namítal, že již v roce 2009, kdy podal daňové přiznání za rok 2008 a uhradil částku ve výši 10 980 Kč, kterou zamýšlel zaplatit daň z příjmů tvrzenou za uvedené zdaňovací období, správce daně pároval platby s jeho daňovými povinnostmi v rozporu s § 59 zákona o správě daní a poplatků. Od tohoto způsobu párování se odvíjela také existence následných splatných a nesplatných daňových povinností evidovaných na osobním daňovém účtu žalobce, a to až do roku 2011, který byl posuzován v tomto soudním řízení. Městský soud podrobně popsal stav osobního daňového účtu žalobce v roce 2009 i v roce 2011, včetně jednotlivých žalobcem prováděných úhrad a jejich započtení na příslušné daňové povinnosti žalobce. Dospěl přitom k závěru, že postup správce daně a žalovaného byl v souladu se zákonem. V této souvislosti uvedl, že ačkoli žalobce v případě platby zaevidované na osobním daňovém účtu dne 30. března 2009 ve výši 10 980 Kč v návaznosti na § 59 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků určil, aby tato platba směřovala na úhradu daně z příjmů fyzických osob (a provedl ji v částce, která odpovídala konkrétní výši daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2008), s ohledem na skutečnost, že správce daně k uvedenému dni neevidoval na osobním daňovém účtu žalobce žádnou splatnou daňovou povinnost na běžné dani, ani jiné neuhrazené nedoplatky, použil ji na částečné umoření nedoplatku na neprominutém příslušenství daně dle § 59 odst. 5 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 se stala splatnou až dne 31. března 2009, v důsledku čehož vznikla daňová povinnost na běžné dani, která měla přednost před dalším umořováním dluhu na neprominutém příslušenství. Proto všechny další platby, které byly připsány na osobní daňový účet žalobce, již správce daně byl povinen dle pravidel obsažených v § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků započítávat právě na tuto daňovou povinnost, což také činil.

[5] Obdobně správce daně postupoval ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, a to již podle pravidel upravených v § 152 daňového řádu, která se sice od právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků liší (daňový řád např. již výslovně neupravuje povinnost daňového subjektu uvést, na kterou daň je platba určena, nebo odlišně formuluje i samotné pořadí úhrad), přesto ale pro pořadí úhrad stanoví jasná pravidla, od kterých se správce daně nesmí odchýlit. Vzhledem k tomu, že ani v případě správcem daně vyměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 nebyla tato daň uhrazena nejpozději v den její splatnosti (tj. dne 2. dubna 2012), dostal se žalobce do prodlení, a tedy byly naplněny zákonné podmínky dle § 252 daňového řádu pro vydání platebního výměru, jímž byl žalobce ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období o předpisu úroku z prodlení vyrozuměn.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce, který v průběhu řízení o kasační stížnosti zemřel (a ztratil tak způsobilost být účastníkem řízení), do jehož práv a povinností vstoupila na základě pravomocně

ukončeného dědického řízení pozůstala manželka (dále jen „stěžovatelka“), podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost (ve znění její opravy a doplnění), kterou formálně opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), c) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy o nesprávné posouzení právní otázky krajským (městským) soudem, zmatečnost řízení před soudem spočívající v tom, že chyběly podmínky řízení, a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

[7] Stěžovatelka namítala, že předmětem řízení v projednávané věci je platební výměr na úrok z prodlení jako příslušenství daně, které může vzniknout pouze na základě pozdní úhrady daně, jejíž osud sleduje. Před vydáním rozhodnutí o příslušenství je proto nutno nejdříve rozhodnout o tom, zda byla či nebyla včas zaplacená samotná daň. Z obsahu žaloby vyplynulo, že stěžovatelka od počátku zpochybňovala správnost evidence vedené na osobním daňovém účtu, a spor mezi účastníky řízení je tak po celou dobu veden o to, zda částka určená na úhradu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 10 980 Kč byla zaplacená včas. Stěžovatelka připomněla, že o této otázce bylo u městského soudu zahájeno řízení ve věci sp. zn. 10 Af 26/2014, a tedy nebyl dán důvod, aby řízení v této věci, v níž je řešena otázka opožděnosti s úhradou daňové povinnosti za rok 2011, odvíjející se právě od výsledku řízení ve věci sp. zn. 10 Af 26/2014, bylo vedeno pod samostatnou spisovou značkou. Stěžovatelka se domnívala, že řízení ve věci sp. zn. 10 Af 26/2014 založilo překážku věci zahájené, a tedy pro vedení soudního řízení sp. zn. 9 Af 80/2015 od počátku chyběly podmínky. Ačkoli byla žaloba adresována ke sp. zn. 10 Af 26/2014, městský soud ji zaevidoval pod samostatnou sp. zn. 9 Af 80/2015, a tedy došlo k pochybení, nebyla-li spojena s věcí vedenou pod sp. zn. 10 Af 26/2014. Otázku, zda již za zdaňovací období roku 2008 byla daň zaplacená včas, nelze dle stěžovatelky posuzovat paralelně ve dvou různých řízeních. Zároveň vzhledem k tomu, že městský soud nezaujal stanovisko ke všem námitkám uplatněným v žalobě, měla stěžovatelka za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[8] Stěžovatelka nesouhlasila ani s tím, že městský soud byl oprávněn zodpovědět spornou právní otázku jako otázku předběžnou (bez nutnosti vyčkat na výsledek řízení ve věci sp. zn. 10 Af 26/2014) s odůvodněním, že měl k jejímu posouzení dostatek podkladů v předloženém spisovém materiálu. Neztotožnila se ani s věcným hodnocením městského soudu stran postupu při párování jednotlivých plateb, stejně jako se závěrem, že pro nyní posuzovanou věc je rozhodný daňový řád, ve znění účinném po novele provedené zákonem č. 30/2011 Sb. (tj. ve znění účinném od 1. března 2011). V této souvislosti namítala, že vzhledem k tomu, že platební výměr o předpisu úroku se vydává na základě vykonatelného výkazu nedoplatků, který by se měl opírat o řádně vedenou evidenci osobního účtu daňového subjektu, je nutno zápis skutečností v této evidenci posuzovat vždy na základě právní úpravy platné a účinné v době účtování o těchto skutečnostech, nikoli na základě právní úpravy účinné v době vydávání platebního výměru. Stěžovatelka zdůraznila, že celá podstata sporu spočívá v tom, že správce daně platbu 10 980 Kč ze dne 30. března 2009 zaúčtoval v rozporu se zákonným pořadím na úhradu pohledávek s nižší prioritou, přičemž opomenul aplikovat právní úpravu obsaženou v § 2 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 25/1994 Sb.“), dle kterého se do evidence daní zahrnují údaje z podaných daňových přiznání. Správní

pokračování

orgány (stejně jako městský soud) tak opomněly zohlednit skutečnost, že lhůta splatnosti daně je stanovena intervalem (do 31. března 2009). Došlo-li proto dne 30. března 2009 k podání daňového přiznání, platbu učiněnou téhož dne 30. března 2009 bylo nutno považovat za běžnou platbu daně a nebylo možno ji použít na úhradu pohledávek s nejnižší prioritou. Dle stěžovatelky neobstojí argumentace daňových orgánů ani městského soudu, že v den úhrady 30. března 2009 správce daně ještě neevidoval povinnost zaplatit běžnou platbu daně, když je zřejmé, že daňová pohledávka v evidenci daní na základě podaného daňového přiznání existovala, pouze neuplynula lhůta k jejímu uhrazení. Městský soud tak dle stěžovatelky nesprávně vyložil a aplikoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. srpna 2007 č. j. 1 Afs 28/2007 - 49.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti shora uvedené argumentaci stěžovatelky nepřisvědčil. Nesouhlasil s tím, že otázku, zda daň byla zaplacená včas, nelze posuzovat paralelně ve dvou různých řízeních (sp. zn. 10 Af 26/2014 a sp. zn. 9 Af 80/2015), když městský soud v soudním řízení sp. zn. 9 Af 80/2015 nastolenou otázku řešil jako otázku předběžnou. Rovněž dřívější řízení ve věci sp. zn. 10 Af 26/2014 nezaložilo překážku věci zahájené, neboť se jednalo o dvě soudní řízení se samostatným předmětem. Žalovaný se domníval, že rozsudek městského soudu je přezkoumatelný, neboť z jeho odůvodnění je možno bez pochybností seznat, jaké skutečnosti městský soud pokládal za rozhodné, jak o dané věci rozhodl a proč neshledal žalobní námitky důvodnými. Skutečnost, že městský soud nepřisvědčil v žalobě obsažené argumentaci, nelze bez dalšího považovat za porušení práv účastníka řízení či vadu napadeného rozsudku. Stran hodnocení věci samé, tj. posouzení otázky, zda došlo k porušení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 152 daňového řádu, se žalovaný v plném rozsahu ztotožnil se závěry městského soudu, že u daňového subjektu došlo k prodlení s úhradou daňové povinnosti a tím i ke vzniku úroku z prodlení.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[11] Stěžovatelka předně v podané kasační stížnosti namítala, že městský soud pochybil, pokud nepřistoupil ke spojení věcí vedených pod sp. zn. 10 Af 26/2014 a sp. zn. 9 Af 80/2015 ke společnému projednání a rozhodnutí, neboť rozhodnutí o sporné otázce, kterou městský soud posuzoval v nyní projednávaném případě (tj. ve věci vedené pod sp. zn. 9 Af 80/2015), bylo závislé na výsledku řízení ve věci vedené pod sp. zn. 10 Af 26/2014.

[12] Podle § 39 odst. 1 s. ř. s. samostatné žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání.

[13] Z citovaného ustanovení vyplývá, že soudní řád správní výslovně předpokládá možnost spojení samostatných žalob v případech, kdy žaloby směřují proti témuž rozhodnutí, anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí. Ačkoli skutková souvislost žalobami napadených rozhodnutí byla částečně dána i v nyní projednávaném případě, a tedy bylo vhodné, aby věci byly spojeny ke společnému projednání a

rozhodnutí, neučinil-li tak městský soud, nelze v jeho postupu spatřovat vadu mající vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Spojení věci k návrhu účastníka není nárokové, o spojení věci ke společnému projednání a rozhodnutí předseda senátu rozhoduje dle vlastního uvážení. Jedná se tedy o fakultativní, nikoli obligatorní rozhodovací pravomoc předsedy senátu.

[14] S výše uvedeným souvisí také stěžovatelkou namítaná vada řízení před městským soudem, který podanou žalobu věcně projednal, ačkoli tomu ve smyslu § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. bránila překážka dříve zahájeného řízení u městského soudu, a to řízení vedeného pod sp. zn. 10 Af 26/2014.

[15] Podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. soud odmítne návrh, jestliže o téže věci již řízení u soudu probíhá. Citované ustanovení odráží jednu ze základních procesních zásad, a to překážku litispendence neboli překážku dvojího řízení o téže věci. Tato překážka spočívá v tom, že není přípustné, aby o téže věci probíhalo více samostatných řízení; totožnost věci je dána totožností předmětu řízení a totožností účastníků. Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 16. června 2011, č. j. 2 As 63/2011 - 60 vyslovil, že *„totožnost věci v řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí [§ 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] je dána totožností účastníků a napadeného rozhodnutí“*.

[16] V nyní projednávaném případě Nejvyšší správní soud ve vztahu k existenci namítané překážky litispendence uvádí, že podmínka totožnosti účastníků byla splněna, neboť žaloby podal u městského soudu týž žalobce a směřovaly proti témuž žalovanému správnímu orgánu. Pokud se však jednalo o otázku totožnosti předmětu řízení, tj. o totožnost žalobami napadeného rozhodnutí, tato podmínka naplněna nebyla, neboť každá z podaných žalob směřovala proti odlišnému rozhodnutí žalovaného - v řízení vedeném pod sp. zn. 10 Af 26/2014 proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. května 2014 č. j. 12672/14/5000-14103-701743; v řízení vedeném pod sp. zn. 9 Af 80/2015 bylo žalobou napadeno rozhodnutí žalovaného ze dne 27. srpna 2015 č. j. 28235/15/5200-10423-701743. V případě posuzování otázky prodlení s úhradou daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2011, která byla řešena v nyní přezkoumávané věci sp. zn. 9 Af 80/2015, pak daňové orgány aplikovaly také odlišnou právní úpravu, neboť od 1. ledna 2011 nabyl účinnosti daňový řád. Správce daně proto nepochybil, pokud i při vydání platebního výměru, jímž daňovému subjektu předepsal úrok z prodlení v důsledku prodlení s úhradou daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2011, postupoval podle daňového řádu účinného od 1. ledna 2011.

[17] Z výše uvedeného důvodu tak dřívější řízení vedené u městského soudu pod sp. zn. 10 Af 26/2014 nemohlo založit překážku věci zahájené a nic na tom nemění skutečnost, že posouzení zákonnosti vyměření úroku z prodlení s úhradou daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 se v návaznosti na způsob párování jednotlivých provedených plateb odvíjelo od evidence dřívějších daňových povinností na osobním účtu daňového subjektu. Konkrétně mj. právě od roku 2009, kdy daňový subjekt podal dne 30. března 2009 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a kdy došlo k úhradě částky 10 980 Kč, kterou správce daně zčásti spároval s jinými daňovými povinnostmi, v čemž daňový subjekt spatřoval rozpor s § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Ačkoli se tedy v případě hodnocení zákonnosti

pokračování

párování této platby soudní přezkum v této části v obou zahájených soudních řízeních překrýval, řízení vedené pod sp. zn. 9 Af 80/2015 nebylo stíženo zmatečností, neboť se v něm jednalo o posouzení otázky předběžné, kterou si na shodném skutkovém a právním půdorysu městský soud, konkrétně jeho jiný senát, byl oprávněn posoudit a vyhodnotit, a tedy nebyl povinen vyčkávat na výsledek řízení vedeného ve věci sp. zn. 10 Af 26/2014.

[18] Před přistoupením k vlastnímu meritornímu přezkumu napadeného rozsudku se Nejvyšší správní soud zároveň musel vypořádat s námitkou, zda je napadené soudní rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu, neboť případná nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je vadou natolik závažnou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud zároveň podotýká, že s tímto kasačním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními orgány uchopen a s konečnou platností vyřešen. To není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (k tomu shodně srovnej již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. dubna 2013 č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[19] V případě namítané nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů Nejvyšší správní soud posuzuje, zda se krajský soud vypořádal se všemi v žalobě uplatněnými námitkami a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal ve svém rozhodování za prokázané, kterým nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o jaké důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.

[20] Vychází-li Nejvyšší správní soud ze shora uvedených požadavků na obsahové náležitosti odůvodnění rozhodnutí, pak je zřejmé, že rozsudek městského soudu tyto náležitosti nepostrádá, a tedy umožňuje řádný soudní přezkum. Z rozhodnutí jsou patrné závěry, které městský soud ve vztahu k uplatněným žalobním námitkám zaujal, na základě jakých skutečností k nim dospěl a jakými úvahami se při jejich hodnocení řídil, tj. z jakých konkrétních důvodů považoval žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené. Městský soud na námitky uplatněné v podané žalobě dostatečně reagoval a vysvětlil důvody, pro které jim nepřisvědčil. Ostatně s ohledem na způsob, jakým byla žaloba v uvedené věci formulována, platí, že kvalita žaloby předurčuje rozsah soudního přezkumu a kvalitu a obsah vydaného soudního rozhodnutí (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. července 2009 č. j. 7 As 73/2008 - 65). Správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, jíž náleží klíčová role právě při určování předmětu a rozsahu soudního přezkumu. Jsou-li tedy v žalobě napadenému správnímu rozhodnutí vytýkány vady toliko v obecné rovině, postačuje, vyjádří-li se i soud k těmto námitkám pouze v obecné rovině. Není úkolem soudů ve správním soudnictví nahrazovat činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a tyto námitky vlastní iniciativou dotvářet (shodně k tomu srovnej již nálezy Ústavního soudu ze dne 10. března 1999 sp. zn. I. ÚS 164/97 a ze dne 19. listopadu 1999 sp. zn. IV. ÚS 432/98). Tímto postupem by ostatně byla popřena rovnost stran v řízení před soudem a žalovanému správnímu orgánu by bylo znemožněno efektivně hájit svá rozhodnutí.

[21] V projednávané věci představuje jádro sporu mezi účastníky řízení posouzení právní otázky správnosti aplikace § 59 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 152 odst. 1 daňového řádu, při párování došlých plateb. Nejvyšší správní soud nemá pochybnost o tom, že stěžovatelce byly důvody postupu daňových orgánů i městského soudu dostatečně známy, neboť na ně reagovala v podané kasační stížnosti.

[22] Při posuzování otázky, zda došlo k prodlení s úhradou daně za zdaňovací období roku 2011 a zda daňovému subjektu byly úroky z prodlení předepsány v souladu se zákonem, bylo nutno s ohledem na skutkové okolnosti dané věci obrátit svou pozornost zpět v čas, a to do roku 2009, kdy daňový subjekt dne 30. března 2009 podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a uhradil částku 10 980 Kč [zamýšlenou na úhradu této daně, kterou však správce daně použil na úhradu dřívějšího neprominutého příslušenství dle § 59 odst. 5 písm. f) téhož zákona]. Od posouzení zákonnosti tohoto postupu se totiž odvíjí také odpověď na související otázku, zda žalovaným tvrzený (včas neuhrazený) nedoplatek na dani ve výši 4 380 Kč existoval na dani z příjmů fyzických osob také za zdaňovací období roku 2011.

[23] V projednávaném případě přitom není mezi účastníky řízení spor ohledně skutkových okolností věci. Daňový subjekt v rámci předchozího daňového řízení nezpochybňoval průběh a výši jednotlivých plateb, které od roku 2009 činil, ani výši daňových povinností za jednotlivá zdaňovací období. Jak již bylo uvedeno výše, zpochybněna byla „toliko“ právní otázka správnosti aplikace § 59 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 152 odst. 1 daňového řádu, při párování došlých plateb.

[24] V této souvislosti z obsahu správního spisu vyplynulo, že k datu 28. března 2009 daňový subjekt dlužil na příslušenství daně částku ve výši 36 640 Kč, přičemž platba ve výši 10 980 Kč, provedená a zaevidovaná dne 30. března 2009 na osobní daňový účet (zamýšlená na úhradu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008) byla použita nikoli na úhradu této daně, ale na umoření části nedoplatku správcem daně neprominutého příslušenství.

[25] Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybnila argumentaci daňových orgánů i městského soudu, že v den úhrady 30. března 2009 správce daně neevidoval povinnost daň zaplatit, ačkoli zde tato povinnost v důsledku podání daňového přiznání existovala, pouze neuplynula lhůta k jejímu uhrazení stanovená jako interval do 31. března 2009. V této souvislosti zároveň namítala, že správce daně při párování plateb postupoval v rozporu se zákonem, pokud platbu nepoužil na platbu běžné daně dle § 59 odst. 5 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, ale na úhradu nedoplatku na příslušenství daně (úroku) dle § 59 odst. 5 písm. f) téhož zákona. Takto uplatněnou kasační námitku Nejvyšší správní soud shledal důvodnou.

[26] Ustanovení § 59 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, relevantní pro posouzení platby zamýšlené daňovým subjektem na úhradu daňové povinnosti za rok 2008, pod rubrikou *Způsob placení daní* upravovalo, že *daně se platí příslušnému správcem daně v české měně. Při každé platbě musí být uvedeno, na kterou daň je platba určena. Je-li platba poukázána v cizí měně, zaeviduje ji správce daně na osobní daňový účet daňového dlužníka ve výši, v jaké mu byla připsána na účet v české měně.* Podle odst. 2 téhož ustanovení zákona platilo, že

pokračování

správce daně přijme platbu na daň, na kterou byla určena. Platbu vykonanou bez dostatečného označení daně přijme správce daně na účtu nejasných plateb a vyzve daňového dlužníka, aby oznámil do přiměřené, jím určené lhůty, na kterou daň byla platba vykonána. Obdrží-li správce daně odpověď ve stanovené lhůtě, zaúčtuje platbu na daň určenou plátcem v odpovědi s účinností ke dni, kdy byla vykonána. Neodpoví-li daňový dlužník včas, určí správce daně, na kterou daň se platba zaeviduje; v tomto případě platí za den platby den, kdy ji správce daně zaevidoval na daň. O úhradě daně použité správcem daně na jinou platbu, než na jakou ji určil daňový dlužník, musí správce daně daňového dlužníka písemně uvědomit. Proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat.

[27] Dle § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se *úhrada daně použije na úhradu daňových povinností v tomto pořadí*

- a) náklady řízení,*
- b) pokuty a penále,*
- c) zvýšení daně,*
- d) nejstarší nedoplatky na dani,*
- e) běžné platby daní,*
- f) úrok.*

[28] Je tedy zřejmé, že v rozhodné době § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků určoval pořadí použití plateb daně na úhradu jednotlivých daňových povinností, které správce daně k datu platby na této dani evidoval; a od takto stanoveného pořadí se (bez ohledu na směřování platby daňovým dlužníkem) nemohl odchýlit.

[29] Z hlediska posouzení důvodnosti podané kasační stížnosti byl přitom v projednávané věci rozhodný výklad ustanovení § 40 odst. 1 věty poslední zákona o správě daní a poplatků, které upravovalo, že *není-li v tomto nebo v jiném daňovém zákoně stanoveno jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení*; ve spojení s odst. 3 věty první téhož ustanovení zákona, dle kterého se *daňové přiznání nebo hlášení podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období* (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno soudem).

[30] Při výkladu citovaných ustanovení zákona Nejvyšší správní soud přisvědčil argumentaci stěžovatelky, že lhůta splatnosti vymezená zákonem o správě daní a poplatků tvořila interval v délce tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období, ukončený posledním dnem této lhůty, a neobstojí proto výklad dosud zastávaný daňovými orgány, že daň se stane splatnou teprve k poslednímu dni tohoto intervalu. Splatnost daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání (tj. v případě daně z příjmů nejpozději do tří měsíců po uplynutí příslušného zdaňovacího období) tak v projednávané věci nemohla být určena jediným (posledním) dnem této lhůty, tj. dnem 31. března 2009, ale nastala v kterýkoli den tříměsíční lhůty po uplynutí zdaňovacího období, tj. kdykoli do 31. března 2009.

[31] Až daňový řád, který splatnost daně upravuje v § 135 odst. 3, výslovně a jednoznačně stanoví, že *daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení*. Již jen ze srovnání textu ustanovení obou právních úprav je tak na první pohled zjevné, že splatnost ve lhůtě (upravená v § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) není a nemohla být totéž, co splatnost k poslednímu dni lhůty (upravená v § 135

odst. 1 daňového řádu). V této souvislosti Nejvyšší správní soud odkazuje také na relevantní doktrinální závěry (srovnej MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E., Daňový řád. Komentář, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha: Leges, 2015), z nichž k výkladu § 135 odst. 3 daňového řádu shodně vyplývá, že „zákon již jednoznačně stanoví den splatnosti – a to poslední den lhůty. Formulace užitá v ZSDP (pozn.: zkratkou rozuměj zákon o správě daní a poplatků) *„daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání“* umožňovala výklad, že daň je splatná kdykoli v této lhůtě, tzn. zpravidla kdykoli do 31. 3., a proto kdykoli může nastat den splatnosti, a nelze proto s platbou učiněnou před tímto datem nakládat jako s přeplatkem a popř. ji použít na úhradu starých nedoplatků (...)“ (pozn.: zvýraznění doplněno soudem).

[32] Pokud tedy v projednávaném případě daňový subjekt provedl dne 30. března 2009 platbu označenou na daň z příjmů za rok 2008, tj. na daň, která byla na základě shora učiněných závěrů tohoto dne splatná, jednalo se o běžnou platbu daně mající ve smyslu § 59 odst. 5 písm. e) zákona o správě daní a poplatků přednostní pořadí před úhradou nedoplatku na příslušenství (úroku) této daně. Ačkoli tedy na osobním účtu daňového subjektu byl v daný okamžik evidován nedoplatek na příslušenství daně (úrok), nemohl správce daně provedenou platbu použít na jeho úhradu, a učinil-li tak, naložil s přijatou platbou v rozporu s pravidly obsaženými v § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

[33] Přestože následné párování přijatých plateb na úhradu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 (jejíž prodlení s úhradou je předmětem nyní souzené věci) mohlo být prováděno v souladu s pravidly nově obsaženými v § 152 odst. 1 a 4 daňového řádu, byl další postup správce daně odvíjející se od tohoto pochybení zatížen nezákonností mající vliv na hodnocení délky prodlení, včetně s tím související výše úroků, které byly daňovému subjektu za období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2011 platebním výměrem předepsány.

[34] Na tomto závěru nic nemění ani to, že v mezidobí Městský soud v Praze v související věci sp. zn. 10 Af 26/2014 vydal rozsudek, v němž zaujal ke splatnosti daně výklad odlišný (rozsudek č. j. 10 Af 26/2014 - 50 ze dne 18. prosince 2018). Právní názor vyplývající z tohoto rozsudku pro Nejvyšší správní soud závazný není, nehledě na to, že Městský soud v Praze se stěžovatelkou nejednal, neboť po úmrtí žalobce dne 11. srpna 2018 pokračoval v řízení, aniž by rozhodl o jeho procesním nástupnictví; proti tomuto rozsudku ani nebyla podána kasační stížnost.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Vzhledem k tomu, že městský soud shora popsané pochybení na straně žalovaného nenapravil, Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil. Věc však nevrátil městskému soudu k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil pro nezákonnost také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť městský soud by s ohledem na výše uvedené závěry neměl jinou možnost, než tak sám učinit. V tomto řízení je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

pokračování

[36] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským (městským) soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[37] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů); v řízení před městským soudem došlo k úhradě soudního poplatku ve výši 3 000 Kč za podanou žalobu [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích]. Manžel stěžovatelky (původní žalobce) nebyl v řízení před městským soudem zastoupen a k doložení jeho zastoupení advokátkou v řízení před Nejvyšším správním soudem došlo k výzvě soudu až po podání kasační stížnosti, kterou sepsal manžel stěžovatelky osobně. Zástupkyně neučinila v řízení o kasační stížnosti žádný úkon právní služby, za který by jí ve smyslu § 11 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) mohla být Nejvyšším správním soudem přiznána odměna, neboť převzetí a příprava zastoupení nenalezlo svůj odraz v žádném úkonu ve věci samé, u něhož by byl prokázán účel, cíl a příčinná souvislost ve vztahu k obhajobě práv zastupovaného účastníka řízení.

[38] Celková náhrada nákladů řízení pro stěžovatelku tak čítá toliko uhrazené soudní poplatky ve výši 8 000 Kč. K úhradě této částky byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

[39] Žalovaný neměl ve věci samé úspěch, a proto mu náhrada nákladů řízení nenáleží.

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

V Brně dne 28. srpna 2019

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu