

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobkyně: **Ing. E. F.**, zastoupené JUDr. Jiřím Všetečkou, advokátem v Hradci Králové, Orlická 163, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 9. 2006, čj. 2092/110/2006-Ha, ze dne 29. 9. 2006, čj. 2093/110/2006-Ha, a ze dne 29. 9. 2006, čj. 2094/110/2006-Ha, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 9. 2009, čj. 31 Ca 220/2006 - 86,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalovaný shora uvedenými rozhodnutími zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu v Litomyšli ze dne 5. 12. 2005, čj. 34925/05/264970/4002, čj. 34927/05/264970/4002 a čj. 34926/05/264970/4002. Správce daně platebními výměry sdělil žalobkyni předpis penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001.

Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně samostatnými žalobami u Krajského soudu v Hradci Králové. Namítla, že povinnost jí předepsaná neexistuje a právo na příslušenství nevzniklo. Důvodem vzniku práva na příslušenství je existence prodlení, které nastane, není-li daň uhrazena nejpozději v den splatnosti. Taková situace v jejím případě nenastala, neboť daň byla zaplacena řádně a včas. Správce daně přijme podle § 59 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"), platbu na daň, na kterou byla určena, a teprve poté je platba použita na úhradu daňových povinností

v pořadí dle § 59 odst. 6 daňového řádu účinného pro uvedená zdaňovací období. Vznik práva na příslušenství daně je spjat s prodlením se zaplacením konkrétní splatné daně, sleduje její osud a tedy i její zánik. Vznik práva na příslušenství daně není spjat s použitím úhrady konkrétní daně. Současně namítla i prekluzi, resp. promlčení daňové povinnosti.

Krajský soud v Hradci Králové věci spojil ke společnému projednání a žaloby rozsudkem ze dne 15. 11. 2007, čj. 31 Ca 220/2006 - 37, zamítl. Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 4. 2009, čj. 8 Afs 7/2008 - 74, rozhodnutí krajského soudu zrušil. Nezabýval se však posouzením právní otázky, na kterou konkrétní daňovou povinnost je třeba započíst úhradu daně, kterou žalobkyně provedla. Rozsudek krajského soudu zrušil z procesních důvodů, neboť s odkazem na rozhodnutí rozšířeného senátu v mezidobí vydané nemůže krajský soud rezignovat na vypořádání žalobní námitky jen z důvodu jejího neuplatnění v předchozím správním řízení.

Následně krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 29. 9. 2009, čj. 31 Ca 220/2006 - 85, znovu zamítl. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uzavřel, že zatímco k samotné daňové povinnosti se vztahují lhůty prekluzivní (§ 47 daňového řádu) i promlčecí (§ 70 daňového řádu), u penále se uplatňuje pouze lhůta promlčecí. Lhůta pro předpis penále se vztahuje až k vybrání daně a předpis penále je třeba sdělit ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. V posuzovaném případě byly předpisy penále za všechna zdaňovací období sděleny v rámci promlčecí lhůty.

Krajský soud přisvědčil správci daně, pokud započetl žalobkyní uhrazené částky na úhradu dosud nezaplacených starších nedoplatků na dani z příjmů fyzických osob. Žalobkyně určila v souladu s § 59 odst. 1 daňového řádu, aby její platby směřovaly na úhradu příslušné daně z příjmů fyzických osob. I když platby provedla v částkách, které odpovídaly daňové povinnosti za zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001, správce daně musel v souladu s § 59 odst. 6 daňového řádu posoudit, zda u žalobkyně neexistuje daňová povinnost s vyšší uhrazovací prioritou. Protože byl správci daně znám starší nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob, započítal na něj provedené platby. Následně proto došlo k prodlení s úhradou daně za výše uvedená zdaňovací období a rovněž ke vzniku povinnosti uhradit penále.

Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností z důvodů § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Rozhodnutí krajského soudu je podle stěžovatelky nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Krajský soud neprávně posoudil otázku vzniku práva na daňové penále k jistině daně. Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud *„předložil otázku ústavnosti majetkového postihu včasného zaplacení daně k rozhodnutí Ústavnímu soudu*“. Zároveň požádala o prodloužení lhůty k doplnění kasační stížnosti. Ve stanovené lhůtě však kasační stížnost nedoplnila.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s odůvodněním krajského soudu.

Dříve, než Nejvyšší správní soud přistoupil k přezkoumání napadaného rozhodnutí, zabýval se otázkou přípustnosti kasační stížnosti. Kasační stížnost je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. Citované

ustanovení zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již vyslovil svůj závazný právní názor na výklad hmotného práva, v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil (viz nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). Podle konstantní judikatury však nelze dané ustanovení vztáhnout na případy, kdy Nejvyšší správní soud v předchozím rozhodnutí pouze vytkl nižšímu soudu procesní pochybení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2008, čj. 2 Afs 26/2008 - 119). V posuzovaném případě Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2009 dospěl k závěru, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud se odmítl zabývat žalobní námitkou jen z důvodu jejího neuplatnění ve správním řízení. Další námitku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. soud nepřezkoumával. Nezabýval se tedy ani námitkou, která je předmětem nyní posuzované kasační stížnosti. Kasační stížnost je tak v plném rozsahu přípustná.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost 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 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Podrobněji však neuvedla, v čem tuto nepřezkoumatelnost spatřuje. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, není-li z jeho odůvodnění zřejmé, proč soud nepovažoval v žalobě uvedenou právní argumentaci za důvodnou a proč považuje námitky účastníka řízení za liché, mylné nebo vyvrácené (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud neshledal, že by se krajský soud nevypořádal s námitkami, které stěžovatelka uplatnila v žalobě, a ani stěžovatelka tuto skutečnost nenamítla. Z rozhodnutí je patrné, jakými úvahami se soud při vypořádání námitek řídil a proč jim nepřisvědčil. Nejvyšší správní soud proto neshledal námitku důvodnou.

Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou i námitku stěžovatelky, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku vzniku práva na daňové penále. Penále se podle § 63 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2006, počítá za každý den prodlení. Daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Stěžovatelka v žalobě namítla, že předpis penále jí nemohl být sdělen, neboť daň z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období uhradila řádně a včas.

Ze správního spisu vyplynulo a mezi účastníky není sporné, že stěžovatelka podala v zákonné lhůtě přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001. Současně do termínu splatnosti poukázala správci daně přiznanou daň. Správce daně použil tyto platby na úhradu nejstaršího nedoplatku na dani, tj. daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1994, která byla stěžovatelce vyměřena dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 3. 1999, čj. 49043/98/248910/7116, který nabyl právní moci dne 12. 7. 1999. Platebními výměry ze dne 5. 12. 2005 sdělil správce daně stěžovatelce předpis penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001.

Spornou právní otázkou v posuzované věci je tak výklad § 59 daňového řádu, který upravuje způsob placení daní. V posuzovaném případě je nesporné, že stěžovatelka v souladu s § 59 odst. 1 daňového řádu určila, aby její platby směřovaly na úhradu daně z příjmů fyzických osob. Správce daně přijal podle § 59 odst. 2 daňového řádu platbu na daň, na kterou byla určena, a při úhradě daně postupoval podle § 59 odst. 6 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2002 (nyní odst. 5). Podle stěžovatelky je však pro správce daně závazné určení daňové povinnosti, na níž směřuje konkrétní platba, provedená daňovým subjektem, v celém rozsahu. V posuzované věci je sporná priorita úhrad v rámci stanovené daně, tedy otázka, zda pořadí úhrad daňových povinností daňového subjektu stanovil § 59 odst. 6 daňového řádu kogentně a daňový subjekt neměl možnost se v rámci jednoho druhu daně od zákonem stanoveného pořadí odchýlit.

Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že správce daně je při úhradě daně „[n]*ucen postupovat dle ust. § 59 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, které zakotvuje zásadu priority uhrazení, tedy určení závazného pořadí při uhrazování daňových povinností. Vzhledem k okolnosti, že se jedná o zákonem stanovený postup, daňový subjekt může sám rozhodovat pouze o tom, na kterou daň se má jeho platba použít, nikoliv však to, zda-li z ní bude uhrazena daň, nejstarší nedoplatky na dani aj.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2006, čj. 7 Afs 162/2004 - 57, srov. rozsudky ze dne 25. 3. 2009, čj. 1 Afs 9/2009 - 79, čj. 1 Afs 10/2009 - 77, a ze dne 17. 8. 2010, čj. 2 Afs 54/2010 - 66). Správce daně byl tedy povinen nakládat s úhradou daně způsobem daným § 59 odst. 6 daňového řádu, který určoval pořadí, v jakém se použije úhrada daně na úhradu daňových povinností. Tento postup byl dán přímo zákonem a správce daně se od něj nemohl odchýlit. Daňový subjekt byl tedy, v souladu s výše uvedeným, při provedení platby oprávněn toliko k určení druhu daně, na níž platba směřuje, nikoli již konkrétní daňové povinnosti. I když tedy stěžovatelka určila v souladu s § 59 odst. 1 daňového řádu, že platba směřuje na úhradu daně z příjmů fyzických osob, a provedla ji v částce, která nominálně odpovídala konkrétní daňové povinnosti za zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001, správce daně musel postupovat v souladu s § 59 odst. 6 daňového řádu. Musel nejprve posoudit, zda u stěžovatelky neeviduje daňové povinnosti s vyšší uhrazovací prioritou. Jelikož takové nalezl, zcela v souladu se zákonem započítal provedenou platbu nejprve na ně. S ohledem na tuto skutečnost však stěžovatelka neuhradila daň z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období řádně a včas, a správce daně jí proto v souladu se zákonem sdělil předpis penále.

Pro úplnost je třeba připomenout, že nyní posuzovaná věc se podstatně odlišuje od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, čj. 5 Afs 42/2008 - 102, a rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 6. 2007, čj. 57 Ca 33/2006 - 37. V uvedených případech správce daně nejprve započítal platbu na úhradu daně za jedno zdaňovací období, ale jelikož později v dalším řízení zjistil, že daňový subjekt má daňové nedoplatky za předcházející zdaňovací období, platbu zpětně přepočítal na ně. V nyní posuzované však správci daně byly v okamžiku placení známy daňové nedoplatky stěžovatelky, a proto na ně směřoval platbu ihned (nikoli zpětně) v souladu s tehdy platným § 59 odst. 6 daňového řádu.

Výše uvedený výklad § 59 daňového řádu byl opakovaně přezkoumán Ústavním soudem i z hlediska možného porušení čl. 11 Listiny základních práv a svobod (viz usnesení ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. IV. ÚS 353/2006, a ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS

2405/2009). V usnesení ze dne 10. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 2404/2009, Ústavní soud uzavřel, že „[n]*emohl přisvědčit námitce stěžovatele, že pokud plnil aktuální daňovou povinnost řádně a včas, nemůže k takové daňové povinnosti, byť je použita na úhradu nejstarších nedoplatků na dani, vzniknout povinnost platit daňové penále. Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatelem uhrazená platba daně byla postupem podle v té době platného § 59 odst. 6 daňového řádu použita na úhradu nejstaršího nedoplatku na dani, nelze totiž mít zato, že za takových okolností došlo ke splnění aktuální daňové povinnosti, respektive zaplacení daně ve smyslu § 63 odst. 1 daňového řádu*“. Ústavní soud tedy shledal předmětný právní názor ústavně konformním. Za situace, kdy stěžovatelka neuvedla v kasační stížnosti žádné argumenty, jimiž by zpochybnila ústavní konformitu daného právního názoru, neshledal Nejvyšší správní soud důvod k postupu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.). Žalovaný, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu soudního spisu nevznikly náklady řízení nad rámec běžné činnosti.

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

V Brně 29. prosince 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu