



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **L. Č.**, zastoupen JUDr. Jiřím Všetečkou, advokátem se sídlem Orlická 163, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové 2, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2006, čj. 2089/110/2006-Ha, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 7. 2008, čj. 31 Ca 50/2008 - 55,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 7. 2008, čj. 31 Ca 50/2008 - 55, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „stěžovatel“) ze dne 29. 9. 2006, čj. 2089/110/2006-Ha, bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Litomyšli (dále též „správce daně“) ze dne 6. 12. 2005, čj. 34987/05/264970/4002, kterým bylo žalobci sděleno penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 2715 Kč.

[2] Stěžovatelovo rozhodnutí napadl žalobce žalobou ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 21. 9. 2007, čj. 31 Ca 223/2006 - 21, zamítl. Tento rozsudek byl na základě žalobcovy kasační stížnosti pro nepřezkoumatelnost zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2008, čj. 1 Afs 3/2008 - 47.

[3] Krajský soud ve věci znovu rozhodl rozsudkem uvedeným v záhlaví, přičemž stěžovatelovo rozhodnutí stejně jako rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud nejprve shrnul, že žalobce podal dne 25. 3. 2002 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Daň byla dne 17. 5. 2002 vyměřena postupem dle § 46 odst. 5 daňového řádu ke dni 2. 4. 2002 ve výši 5070 Kč. Správce daně přijal 25. 3. 2002 žalobcovu platbu ve výši 5070 Kč označenou jako úhradu daně z příjmů fyzických osob.

[4] S odkazem na § 59 daňového řádu krajský soud dovodil, že je na daňovém subjektu, aby určil, na kterou daň má být jeho platba použita, přičemž správce daně je jeho volbou vázán. Žalobce projevil vůli směřovat platbu uhrazenou dne 25. 3. 2002 ve výši 5070 Kč na daň z příjmů fyzických osob za rok 2001. Zároveň soud poukázal na § 59 odst. 5 daňového řádu, jenž závazně stanoví pořadí úhrad daňových povinností, a konstatoval, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud převedl uhrazenou částku daně z příjmů fyzických osob na úhradu dosud nezaplacených daňových nedoplatků žalobce. Ani žalobce dle názoru krajského soudu proti tomuto postupu ničeho nenamítal, nesouhlasil ale s tím, aby po převedení uhrazené daně na starší nedoplatky označil správce daně daň z roku 2001 za neuhrazenou a postihl žalobce penalizací.

[5] Gramatickým a logickým výkladem § 59 odst. 6 daňového řádu následně krajský soud dospěl k závěru, že přiřadit konkrétní platbu určité daně na úhradu té které daňové povinnosti lze pouze jednou. Úhrada daňové povinnosti má nepochybně za následek její zánik a na tuto skutečnost nemůže mít vliv ani následný postup správce daně, který podle § 59 odst. 5 daňového řádu použije platbu na úhradu daňových povinností v pořadí podle písm. a) až g) citovaného ustanovení. Jiný výklad by dle názoru krajského soudu znamenal, že by sice k určitému okamžiku konkrétní veřejnoprávní závazek daňového dlužníka zanikl, avšak zánik by nemusel být definitivní, a postupem podle § 59 odst. 5 daňového řádu by se již uhrazená daňová povinnost obnovila. Takový výklad by však byl v rozporu s principem právní jistoty. Jestliže daňový dlužník uhradil konkrétní splatnou daň včas, nebyl splněn předpoklad pro penalizaci ve smyslu § 63 odst. 1 daňového řádu, a to ani v případě, kdy po úhradě předepsané daně došlo k převedení platby dle § 59 odst. 5 daňového řádu. V projednávané věci žalobce daň z příjmů fyzických osob za rok 2001 uhradil dne 25. 3. 2002, tedy řádně a včas. Tím byl jeho závazek vůči státu ohledně uvedené daňové povinnosti splněn a pro předpis penále za pozdní úhradu této daně nebyly splněny podmínky.

II.

[6] Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel včas kasační stížnost a navrhl, aby jej Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Konkrétně uplatnil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť nesouhlasí s právním hodnocením provedeným krajským soudem a zastává názor, že postup při použití úhrad daně je správcem daně předepsán daňovým řádem a on se od něho nemůže odchýlit. Daňový řád ani jiný právní předpis neumožňuje správcem daně nepromítnut důsledky postupu podle § 59 odst. 5 daňového řádu do daňového řízení. Výklad provedený krajským soudem dle stěžovatelova názoru vede k absurdnímu závěru, podle něž by správce daně měl za zaniklou uhrazením považovat jak daňovou povinnost, na kterou daňový subjekt úhradu směřoval, tak i daňovou povinnost, na kterou úhradu posléze převedl podle § 59 odst. 5 daňového řádu. Závěr krajského soudu vyznívá totiž tak, že konkrétní daňovým subjektem identifikovaná daňová povinnost je uhrazena

okamžikem, kdy je provedena náležitě adresovaná platba, a to bez ohledu na to, jak s touto platbou správce daně naloží.

[7] Podle stěžovatelova názoru dojde postupem podle § 59 odst. 5 daňového řádu vždy k uhrazení pouze těch daňových povinností, na něž je úhrada správcem daně v souladu s tímto ustanovením použita. Tím dojde i k jejich zániku. Jedinou cestou, jak tomuto účinku zabránit, by bylo úplné zamezení použití tohoto postupu. Soud však tento postup správce daně akceptoval jako zákonný, avšak současně vyloučil jeho nevyhnutelné zákonné důsledky. Ze skutečnosti, že daňový řád užívá v § 59 vedle sebe pojmy „úhrada daně“ a „úhrada daňové povinnosti“, stěžovatel dovozuje odlišný význam těchto pojmů. Povinnost identifikovat každou platbu určenou správcem daně spočívá v povinnosti identifikovat druh daně, na kterou je platba určena, nikoliv již identifikovat konkrétní daňovou povinnost na této dani. Správce daně je povinen přijmout platbu na daň, na kterou byla určena. Nemá možnost (s výjimkou neidentifikovatelné nejasné platby) změnit určení platby provedené daňovým subjektem. Naproti tomu v rámci určitého druhu daně je při použití konkrétní platby ve vztahu ke konkrétní evidované pohledávce správce daně povinen respektovat zákonná pravidla stanovená v § 59 odst. 5 daňového řádu. Jsou-li pro to splněny podmínky, má správce daně povinnost změnit volbu provedenou daňovým subjektem a započíst platbu na splatné daňové povinnosti s vyšší uhrazovací prioritou.

[8] S poukazem na změnu sankčního systému účinnou od 1. 1. 2007 pak stěžovatel konstatuje, že upřednostnění úhrady časově mladších nedoplateků v souladu s vůlí daňového subjektu v konečném důsledku daňový subjekt znevýhodňuje. To by platilo tím spíše v situaci, pokud by u stejného daňového subjektu existovaly starší nedoplatky, jež jsou sankcionovány původním penále, a novější daňové nedoplatky, u nichž je sankcí již úrok z prodlení. Daňový subjekt má možnost požádat správce daně o poskytnutí potvrzení o stavu jeho osobního daňového účtu, na který hodlá směřovat platbu (§ 62 odst. 7 daňového řádu), a tak se v případě pochybností ujistit, zda u něho neexistují jiné daňové nedoplatky, na něž by úhrada mohla být použita.

[9] Krajský soud dle stěžovatelova názoru nerozporoval skutečnost, že u žalobce existoval daňový nedoplatek, s jehož úhradou byl v prodlení, za které náleželo předepsat penále. Neshoda mezi stěžovatelem a krajským soudem však panuje v tom, u kterého konkrétního daňového nedoplatku k tomuto prodlení došlo. Stěžovatel ve shodě se správcem daně zastává názor, že v důsledku aplikace zákonného postupu podle § 59 odst. 5 daňového řádu došlo k prodlení s úhradou daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001. Stěžovatel se přitom domnívá, že tuto právní otázku posoudil krajský soud nesprávně.

[10] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. Jak však již zdejší soud v minulosti opakovaně judikoval (viz např. rozsudek ze dne 10. 6. 2008, čj. 2 Afs 26/2008 - 119), citované ustanovení soudního řádu správního zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním

názorem řídil. Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytyká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, by ve svých důsledcích mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť by mohl tento soud v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum napadaného rozhodnutí.

[12] V nyní posuzovaném případě Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 13. 2. 2008, čj. 1 Afs 3/2008 - 47, dospěl k závěru, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, neboť se s námitkou žalobce vůbec nevypořádalo. Další žalobcovu námitku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. soud nepřezkoumával, neboť z podstaty nepřezkoumatelnosti rozhodnutí plyne, že usuzovat na důvodnost či nedůvodnost námitek lze jen ve vztahu k rozhodnutí, které je přezkumu schopné a tedy není zatíženo vadou, která jej činí nepřezkoumatelným. Nezabýval se tedy ani námitkou, která je předmětem nové kasační stížnosti v této věci.

[13] Kasační stížnost je tedy v plném rozsahu přípustná a Nejvyšší správní soud mohl přistoupit k jejímu věcnému posouzení.

IV.

[14] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Právní otázkou, jíž měl krajský soud dle stěžovatelova názoru posoudit nesprávně, je výklad § 59 daňového řádu, a to co do rozsahu, v němž je pro správce daně závazné určení daňové povinnosti, na níž směřuje konkrétní platba, provedená daňovým subjektem.

[17] Podle odst. 1 cit. ustanovení se daně platí příslušnému správci daně v české měně. Při každé platbě musí být uvedeno, na kterou daň je platba určena. Ustanovení § 59 odst. 6 ve znění do 31. 12. 2002 (dnes odst. 5) daňového řádu určovalo pořadí, v jakém se použije úhrada daně na úhradu daňových povinností.

[18] Nejvyšší správní soud se k předmětné otázce vyjádřil mj. v rozsudku ze dne 23. 3. 2006, čj. 7 Afs 162/2004 - 57 (všechny zde cit. rozsudky zdejšího soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). V něm konstatoval, že *správce daně je při úhradě daně nucen postupovat dle § 59 odst. 6 daňového řádu, který zakotvuje zásadu priority uhrazení, tedy určení závazného pořadí při uhrazení 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.* (zvýraznění doplněno). Již z tohoto právního názoru plyne správnost základní teze, na které založil stěžovatel svou argumentaci, totiž že povinnost identifikovat každou platbu určenou správci daně spočívá v povinnosti identifikovat druh daně, na kterou je platba určena, nikoliv již v libovolné možnosti identifikovat konkrétní daňovou povinnost na této dani.

[19] Přestože se jedná o ustálenou praxi, která byla potvrzena konstantní judikaturou i právní doktrínou (srov. např. Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem. 5. vydání, ANAG, Olomouc 2007, s. 572-575), krajský soud se výše uvedeným neřídil. Ačkoli správně vyšel z citovaných ustanovení daňového řádu (byť je evidentně necitoval korektně s ohledem na dobu, ve kterém se dané jednání událo, tedy ve znění daňového řádu do konce roku 2002 – to by se ovšem jinak správnosti jeho závěru nemělo dotknout), nesprávně dovodil, že pro správce daně bylo závazné určení, jímž žalobce směřoval platbu na úhradu daně z příjmů fyzických osob za rok 2001. Daňový subjekt byl totiž v souladu s výše uvedeným při provedení platby oprávněn toliko k určení druhu daně, na níž platba směřuje (v posuzovaném případě tedy daně z příjmů fyzických osob), nikoli již zdaňovacího období.

[20] Lze souhlasit se stěžovatelem, že byl-li by aplikován výklad provedený krajským soudem, nemohl by nastat postup dle v rozhodné době platného § 59 odst. 6 (dnes odst. 5) daňového řádu, k němuž je ale správce daně ze zákona povinen. Správce daně je tedy povinen použít platbu k úhradě daňových povinností v pořadí stanoveném zákonem.

[21] Nejvyšší správní soud se pro věc podstatnými okolnostmi zabýval též v rozsudku ze dne 29. 1. 2009, čj. 5 Afs 42/2008 - 102, v němž se plně ztotožnil s rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 6. 2007, čj. 57 Ca 33/2006 - 37. V něm krajský soud mj. konstatoval: *Vztah daňového dlužníka a státu je tudíž řadou zcela samostatných závazkových právních vztahů veřejnoprávní povahy, byť se všechny odvozují od jednoho druhu daně. Každý jeden z těchto vztahů má svůj samostatný právní osud nejen co do svého vzniku a trvání, ale také co do svého zániku. Právní skutečnosti, v důsledku nichž závazkový vztah zpravidla zanikne, bude úhrada dluhu. K zániku však může dojít také např. prominutím daňového nedoplatku (§ 65 DŘ) nebo odpisem daňového nedoplatku (§ 66 DŘ), či dalšími zákonem předvídanými způsoby. Ve shodě s žalobcem tedy podle názoru soudu použitím úhrady daně na úhradu určité daňové povinnosti správcem daně dle § 59 odst. 5 DŘ konkrétní závazek daňového dlužníka definitivně zaniká (na rozdíl od předpisu daňové povinnosti, která i po provedené úhradě zůstává evidována ve smyslu § 62 DŘ na osobním účtu daňového dlužníka) (cit. dle odůvodnění rozsudku NSS čj. 5 Afs 42/2008 - 102, zvýraznění doplněno).*

[22] V posuzovaném případě je nepochybné, že žalobce určil v souladu s § 59 odst. 1 daňového řádu, aby jeho platba směřovala na úhradu daně z příjmů fyzických osob. I když ji provedl v částce, která odpovídala jeho konkrétní daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2001, správce daně musel v souladu s tehdy platným § 59 odst. 6 daňového řádu nejprve posoudit, zda u daňového subjektu neexistují daňové povinnosti s vyšší uhrazovací prioritou. Jelikož takové nalezl, zcela v souladu se zákonem započítal provedenou platbu nejprve na ně.

[23] Krajský soud se svým výkladem pokoušel předejít situaci, za níž by došlo nejprve k zániku určitého veřejnoprávního závazku (daňové povinnosti) a následně k jejímu obnovení. Takovou nezákonnou situací se podrobně zabýval jak Nejvyšší správní soud, tak Krajský soud v Plzni v rozsudcích cit. v bodě [21] výše. V těchto případech šlo totiž o situaci, kdy správce daně nejprve započítal platbu daně na úhradu 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. Nyní posuzovaný případ se ale od této situace zásadně liší, neboť správci daně byly v okamžiku placení známy žalobcovy daňové nedoplatky, a proto na ně platbu ihned (tedy nikoli zpětně) v souladu s tehdy platným § 59 odst. 6 daňového řádu směřoval. Zůstal proto plně zachován základní požadavek judikátu čj. 57 Ca 33/2006 - 37 (cit. v bodě [21]), podle něhož *z hlediska ochrany právní jistoty daňového dlužníka právě v procesu vybírání a vymáhání daní musí být tedy možné jednoznačně určit, kdy byla určité daňová pohledávka ubražena a kdy tudíž (s okamžikem úplného splacení) zanikla.*

[24] Krajský soud tedy pochybil při výkladu právní normy upravené v § 59 odst. 6 ve znění do 31. 12. 2002.

V.

[25] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud v Hradci Králové bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. března 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu