



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **V. S.**, zastoupen JUDr. Ing. Danielem Srncem, advokátem se sídlem Na Pořičí 1071/17, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2010, č. j. 8 Ca 79/2006 – 151,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce – V. S. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2010, č. j. 8 Ca 79/2006 – 151, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 23. 11. 2010, č. j. 8 Ca 79/2006 – 151, zamítl žalobu V. S., kterou se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 19. 1. 2006, č. j. FŘ 765/15/06, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 (dále také „správce daně“) ze dne 18. 7. 2005, č. j. 231236/05/010521/6927, ohledně daňového penále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1999 do 31. 12. 1999 ve výši 116 104 Kč. Městský soud vyšel z toho, že je zásadní posouzení otázky, zda měl žalobce za rozhodné období nedoplatky na dani z příjmů fyzických osob, či nikoliv a zda byl žalovaný (resp. správce daně) povinen informovat žalobce o použití plateb na úhradu staršího nedoplatku na téže dani (dani z příjmů fyzických osob), či nikoli. Jelikož správce daně evidoval na osobním daňovém účtu žalobce pro daň z příjmů fyzických osob daňový nedoplatek na této dani za rok 1996, oprávněně použil žalobcovy platby na daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 (záloh splatných ke dni 30. 6. 1999 ve výši 19 300 Kč a ke dni 15. 12. 1999 ve výši 18 700 Kč) na úhradu nedoplatku na téže dani za rok 1996. Je tomu

tak proto, že tento postup výslovně předpokládá ustanovení § 59 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Zálogy na daň tedy použil na úhradu zálohy nejstaršího nedoplatku na též druhu daně, avšak za předcházející zdaňovací období (rok 1996). Obdobně správně postupoval i v případě, pokud použil na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob (dále jen „daň“) za rok 1996 i platbu na daň za rok 1999, splatnou ke dni 30. 6. 2000, ve výši 275 836 Kč. Prioritu úhrad daňových povinností v rámci konkrétní daně (zde daně z příjmů fyzických osob) určuje přímo zákon, a to bez ohledu na vůli daňového dlužníka (žalobce). Z předepsaného postupu pak zákon o správě daní a poplatků nepřipouští výjimku (citované ustanovení neponechává správci daně jakýkoliv prostor pro správní uvážení). Městský soud má tedy za prokázané, že v projednávané věci žalobce poukázal své platby (ve výši 19 300 Kč, 18 700 Kč i 275 836 Kč) na úhradu daně z příjmů fyzických osob. Jelikož byly tyto platby použity na úhradu téže daně, ale za jiné - předcházející zdaňovací období - nebyl správce daně ani povinen, o tomto svém procesním postupu, informovat žalobce. Z uvedeného tedy jednoznačně vyplývá, že žalobce neuhradil včas ani svou daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob za rok 1999. Pokud mu bylo v této souvislosti stanoveno penále, bylo vyměřeno v souladu s ustanovením § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za rok 1999 nebyly žalobcem uhrazeny v zákonné lhůtě). Městský soud proto neshledal žalobcovy výtky důvodnými a žalobu proto zamítl.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřel o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel namítl, že si rozsudek městského soudu (konkrétně na straně 4 a na straně 6) odporuje v popisu skutkového stavu. Správní soud odmítl provést důkaz výpisem z evidence na daň z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období 1999. Tím založil své rozhodnutí na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci, pročež je napadený rozsudek nezákonný. Městský soud se nevypořádal ani s použitou „ústavněprávní argumentací“ celého problému, nevyvrátil správnost obrany daňového subjektu stran jím zastávaného výkladu pojmu „daň“, za použití výkladu jazykového, historického, systematického a teleologického, ani se nevypořádal s popsánými absurdními následky výkladu žalovaného. Z těchto důvodů je proto ze strany městského soudu nepřezkoumatelné posouzení otázky výkladu pojmu daň. Předmětem sporu není, zda správce daně má či nemá zákonem danou uhrazovací prioritu, ale to, zda se uhrazovací priorita vztahuje pouze k dani definované druhem a zdaňovacím obdobím nebo k dani definované jen jejím druhem. Městský soud proto nesprávně vyložil ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, pokud došel k závěru, že kompetence správce daně povinně přiřadit došlou platbu je omezena jen na daň, která je definována druhem daně (např. daň z příjmů). Současně je také omezena „zdaňovacím obdobím“. Právě z tohoto důvodu v žalobě podal výklad pojmu „daň“. V této souvislosti není přiléhavý ani odkaz městského soudu na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 162/2004 a sp. zn. 1 Afs 9/2009. Jejich protikladem je totiž rozsudek sp. zn. 2 Afs 54/2010, který řeší obdobnou problematiku a popisuje ji vyčerpávajícím způsobem. Prvé rozsudky se zabývaly pouze uhrazovací prioritou a oprávněním daňového subjektu určit na kterou daň má být platba daně poukázána. Naproti tomu rozsudek z dílny 2. senátu připustil, že v zákoně existuje podstatná vada, ale odmítl její nápravu, protože stěžovatel (v té věci) tehdy nenabídl správnímu soudu společensky přijatelnější řešení. Vadou rozsudku je i to, že se správní soud nezabýval tím, zda v důsledku tímto soudem přijatého výkladu (daň = druh daně) nedochází ke vzniku majetkové sankce zcela nepřiměřené deliktu, která by zakládala protiústavnost. Pokud by pak měl platit výklad podaný městským soudem a jednotlivec by třeba jednou nezaplatil daň za rok 1993, budou všechny následující platby převáděny na úhradu tohoto nedoplatku, což způsobí, že až do konce produktivního

života jednotlivce (cca 50 - 70 let) bude pravidelně vznikat penále, které postupem času dosáhne tisíců procent původního nedoplatku na daních. To je ovšem hrubým zásahem do vlastnického práva, a proto takový výklad nemůže obstát v rovině ústavněprávní.

Finanční ředitelství ve svém písemném vyjádření ke kasační stížnosti označilo mimořádný opravný prostředek stěžovatele za nedůvodný a rozsudek městského soudu za věcně správný. Pokud jde o vytýkanou nepřezkoumatelnost rozsudku správního soudu z toho důvodu, že městský soud dostatečně nereagoval na stěžovatelem předestíraný výklad termínu daň, tak tuto výtka je třeba považovat za neopodstatněnou. Otázka výkladu termínu daň je v podmínkách zákona o správě daní a poplatků natolik jednoznačná, že je třeba považovat odůvodnění stanoviska městského soudu za zcela vyčerpávající. Z odůvodnění napadeného rozsudku je patrné, že správní soud považuje pod pojmem daň „druh daně“, jako například daň z příjmů fyzických osob, a nikoliv „konkrétní daňovou povinnost či daňový nedoplatek (např. daň z příjmů fyzických osob za rok 1999). Ostatně byl to sám stěžovatel, který při jednání soudu dne 23. 11. 2010 soustředil svou žalobní argumentaci pouze na problematiku převodu úhrady daně na úhradu daňového nedoplatku podle ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (uváděl, že je sporné, zda správce daně použil či nepoužil jím provedené platby na úhradu nedoplatků daně z příjmů fyzických osob). Neobstojí ani výtka, že se městský soud nezabýval důsledky svého výkladu, a to zda jím nedochází ke vzniku zcela nepřiměřené majetkové sankce, která by zakládala protiústavnost. O zákonnosti vysloveného názoru městského soudu svědčí nejen tímto soudem poukazované judikáty, ale i samotný judikát Nejvyššího správního soudu, na který poukazuje stěžovatel. Tímto rozhodnutím je potvrzována skutečnost, že v souladu s judikaturou kasačního soudu spočívá povinnost identifikovat každou platbu určenou správci daně v povinnosti identifikovat konkrétní druh daně, na kterou je platba určena, a nikoliv již v libovolné možnosti identifikovat konkrétní daňovou povinnost na této dani. Jak vyplývá z rozsudku, alternativní výklad pojmu daň, jak byl předestřen stěžovatelem, městský soud neakceptoval a odmítl jej. Z uvedených důvodů má žalovaný za to, že kasační stížnost není opodstatněná a proto navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu předložených spisů vyplývá, že stěžovateli bylo platebním výměrem správce daně ze dne 18. 7. 2005, č. j. 231236/05/010521/6927, sděleno a předepsáno k úhradě daňové penále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1999 do 31. 12. 1999 ve výši 116 104 Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru bylo žalovaným finančním ředitelstvím zamítnuto. Finanční ředitelství po věcné stránce vyšlo z toho, že stěžovateli vznikla ve smyslu ustanovení § 38a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění v rozhodné době, a podle ustanovení § 67 zákona o správě daní a poplatků, povinnost uhradit zálohy na daň za rok 1999, a to ke dni 30. 6. 1999, ve výši 19 300 Kč (podle výše poslední známé daňové povinnosti - za rok 1997) a ke dni 15. 12. 1999 ve výši 18 700 Kč (podle výše poslední známé daňové povinnosti - za rok 1998). Tyto zálohy nebyly ke dni své splatnosti uhrazeny. Stěžovateli proto vzniklo penále za neuhrazení částky záloh na daň za rok 1999 ke dni jejich splatnosti. Ke dni 30. 6. 2000 pak byla stěžovateli vyměřena daň za rok 1999 ve výši celkem 313 836 Kč (sestavující se z částky 38 000 Kč na neuhrazených zálohách a zbývající částky daně ve výši 275 836 Kč). Jelikož stěžovatel tuto částku vyměřené daně za rok 1999 neuhradil ke dni její splatnosti v celé částce, vznikla mu povinnost hradit penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků. Z kopie výpisu „přehledu párování předpisů a plateb“ a z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí vyplývá, že stěžovatel správci daně dne 29. 6. 1999 uhradil částku 19 300 Kč, dne 13. 12. 1999 částku 18 700 Kč a dne 23. 6. 2000 částku 275 836 Kč, a že tyto platby byly u správce daně

zaevidovány na stěžovatelově osobním účtu daně z příjmů fyzických osob. Při předpisu a sdělení penále vyšly správní orgány z toho, že stěžovatelem realizované platby ve dnech 29. 6. 1999, 13. 12. 1999 a 23. 6. 2000 ve výši celkem 313 836 Kč, které jinak odpovídaly výši jemu stanoveným zálohám na daň a vyměřené částce daně za zdaňovací období roku 1999, nelze použít na úhradu záloh a daně stěžovatele za rok 1999. Správce daně ke dni shora uvedených a realizovaných plateb evidoval u stěžovatele na osobním daňovém účtu daně z příjmů fyzických osob nedoplatek (za rok 1996), a proto použil přijaté platby podle ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků na úhradu nejstaršího evidovaného nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob - dani za rok 1996. Správce daně dovodil, že pokud ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků hovoří o dani, je jí třeba rozumět „druh daně“, nikoliv však individuálně určenou daňovou povinnost, jak má za to daňový subjekt (stěžovatel). Penále tedy bylo stěžovateli vyměřeno v souladu se zákonem. Proti zamítavému rozhodnutí odvolacího správního orgánu podal stěžovatel správní žalobu, kterou městský soud posoudil jako nedůvodnou. Správní soud přisvědčil závěrům daňových orgánů, že pojem „daň“ použitý zákonodárcem v ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků představuje „druh daně“, a nikoliv konkrétní daňovou povinnost, např. povinnost hradit zálohu na dani. Městský soud proto také došel k tomu, že pokud na osobním daňovém účtu daně z příjmů fyzických osob byl u stěžovatele evidován nedoplatek za předcházející zdaňovací období, správní orgány v souladu se zákonem poukázaly sporné přijaté platby na úhradu nejstaršího nedoplatku – tj. daně za rok 1996. S právním závěrem městského soudu vyjádřil stěžovatel zásadní nesouhlas a napadl jej kasační stížností. Tento rozsudek městského soudu byl posléze zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2009, a věc byla vrácena městskému soudu k dalšímu řízení. Následně městský soud rozhodl znovu o podané správní žalobě stěžovatele rozsudkem ze dne 23. 11. 2010, č. j. 8 Ca 79/2006 – 151, který je právě nyní předmětem přezkumného řízení před Nejvyšším správním soudem.

Jelikož stěžovatel v kasační stížnosti namítá nejen nesprávné právní posouzení věci městským soudem, ale i nepřezkoumatelnost rozsudku tohoto soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že pokud by tato námitka byla důvodná, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se Nejvyšší správní soud zabýval právním posouzením věci samé.

Nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů stěžovatel spatřuje v tom, že správní soud jednak nedostatečně reagoval na žalobní argumentaci a jednak napadený rozsudek náležitě neodůvodnil. Pokud pak stěžovatel namítl, že si rozsudek městského soudu odporuje v popisu skutkového stavu, ve skutečnosti nenamítal jeho nezákonnost, ale nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost.

Rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný, a to ani pro nedostatek důvodů, ani pro nesrozumitelnost.

Nejvyšší správní soud při posuzování přezkoumatelnosti rozsudku městského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, náleží Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nálezn Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“

I Nejvyšší správní soud se ve své dřívější judikatuře zabýval otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupný na www.nssoud.cz, pak tento soud vyslovil právní názor, že: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, posléze Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí*“.

Nejvyšší správní soud i s přihlédnutím ke svým dřívějším judikatorním závěrům konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o skutečnostech podstatných pro věc samou, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností a proč považuje žalobní body za nedůvodné, popřípadě z jakých důvodů považuje za lichou pro věc zásadní argumentaci žalobce. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí.

Těmto požadavkům napadený rozsudek vyhovuje.

Z rozsudku městského soudu jednoznačně vyplývá, jakou otázku považoval správní soud za spornou (zda stěžovatel řádně uhradil svou daňovou povinnost na dani z příjmů za rok 1999, či nikoliv, resp. zda byl s platbami na daň z příjmu fyzických osob za rok 1999 v prodlení a zda byl správce daně oprávněn použít přijaté platby na daň, jež byly splatné ke dni 30. 6. 1999, 15. 12. 1999 a 30. 6. 2000, na úhradu nedoplatku na téže dani, a to za předchozí zdaňovací období roku 1996). Z napadeného rozsudku je také jednoznačně patrné, z jakých důvodů došel

městský soud k závěru, že stěžovatel neuhradil včas svou daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999. Opodstatněně při tom poukázal i na ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

V tomto směru neobstojí výtka stěžovatele, že si rozsudek městského soudu odporuje v popisu skutkového stavu věci (na straně 4 a str. 6 rozsudku). Je tomu tak proto, že stěžovatelem citovaná část rozhodnutí městského soudu ze str. 4 tohoto rozsudku nebyla ve skutečnosti soudem vymezeným skutkovým základem věci, ale konstatováním skutkového stavu, tak jak jej stěžovatel sám uvedl při jednání dne 23. 11. 2010 (čl. 148). Oproti tomu na straně 6 rozsudku městský soud objasňuje okolnosti, o nichž nebylo ve věci sporu. Rozsudek městského soudu tedy není nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, jak na to neopodstatněně poukazuje stěžovatel.

Věcně lichá je též námitka kasační stížnosti, že městský soud v nyní posuzovaném rozsudku nereagoval na argumentaci, kterou stěžovatel označuje jako „ústavněprávní“. Je tomu tak proto, že povinnost městského soudu (v zájmu přezkoumatelnosti rozsudku) reagovat na zásadní argumenty stěžovatele, ještě neznamená povinnost vždy jednotlivě reagovat na tvrzení stěžovatele v žalobě, a ani neznamená povinnost tyto úvahy výslovně vyvracet. To platí tím spíše, jde-li v řadě případů o argumenty smyšlené (hypotetické), formulované pouze za tímto účelem, či argumenty absurdní, které nemají oporu ve skutkovém stavu projednávané věci nebo v právním řádu. Byl to naopak stěžovatel, který měl (chtěl-li přesvědčit soud), pregnantně, jednoznačně a srozumitelně formulovat žalobní body - skutkové a právní důvody, pro které považuje napadené výroky rozhodnutí žalovaného za nezákonné. Nic stěžovateli nebránilo, aby v žalobě namítl, které konkrétní ustanovení toho kterého právního předpisu žalovaný nesprávně vyložil a aplikoval, popřípadě, které procesní postupy žalovaný či správce daně opomenul a k těm pak uvedl, jakým způsobem bylo zasaženo do jeho právní sféry. Je tomu tak proto, že městskému soudu nepřísluší „*usužovat v akademické rovině, jak by tomu bylo v případě, kdyby ...*“. Městský soud je ve vztahu k podané žalobě povinen posoudit, a to v mezích vytčených žalobních bodů - tedy skutkových a právních výhrad, zákonnost stěžovatelem napadeného správního rozhodnutí. Vyslovený skutkový a právní názor je pak povinen rozvést v odůvodnění rozhodnutí tak, aby účastníkům řízení bylo zřejmé, jak k tomuto závěru došel, aby ti jej pak případně mohli napadnout opravným prostředkem.

Ve smyslu uvedeného nelze účinně městskému soudu vytýkat, pokud se výslovně nezabýval ústavněprávní rovinou právní úpravy předpisu penále sděleného stěžovateli podle zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006. Je tomu tak proto, že městský soud posoudil zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. O tom svědčí závěr městského soudu, vyslovený v nyní přezkoumávaném rozsudku (str. 7 a 8). Zde správní soud konstatoval, že stěžovateli bylo sporné penále vyměřeno v souladu s ustanovením § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků z toho důvodu, že nesplnil svou daňovou povinnost v zákonné lhůtě. Za tohoto stavu nelze v postupu správních orgánů shledávat zásah do vlastnického práva stěžovatele, garantovaného v čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. To platí zvláště za situace, kdy si byl stěžovatel vědom toho, jak ostatně sám uvedl ve své žalobě, že má nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za rok 1996, avšak bezdůvodně se domníval, že tato jeho daňová povinnost bude správními orgány odepsána.

Nelze přisvědčit stěžovateli, pokud dovozuje, že městský soud vyšel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, když odmítl provést stěžovatelem navržené důkazy, zejména výpisem z evidence za daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999. Je tomu tak proto, že provedení navržených důkazů v řízení před městským soudem je oprávněním správního soudu, pokud dojde k závěru, že zjištěný skutkový stav věci není dostatečný k tomu, aby ve věci rozhodl. V této věci tomu tak nebylo. Z obsahu spisu (protokolu o jednání) je zřejmé,

že městský soud neopomněl uvážit důkazní návrhy stěžovatele. V souladu se zákonem a ustálenou judikaturou (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III ÚS 61/94, a ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. III. ÚS 87/99) výslovně rozhodl o tom, že další dokazování není třeba. V odůvodnění svého rozsudku pak uvedl, že navržené důkazy nemohly mít žádný vliv na rozhodnutí ve věci samé. Z kasační stížnosti nevyplývá, že by stěžovatel setrval na svém důkazním návrhu i pro řízení před Nejvyšším správním soudem.

Z kasační stížnosti (bod V. a VI.) dále vyplývá, že stěžovatel městskému soudu vytýká nesprávný výklad ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, pokud došel k závěru, že termín „daň“ použitý v tomto ustanovení je třeba vykládat nikoliv jako druh daně (daň z příjmů fyzických osob), ale jako daň za určité - konkrétní zdaňovací období (daň z příjmů fyzických osob za rok 1999).

Podle ustanovení § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tento zákon upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně (dále jen "daně"), etc.

Podle ustanovení § 59 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se daně platí příslušnému správci daně v české měně. Při každé platbě musí být uvedeno, na kterou daň je platba určena.

Podle ustanovení § 59 odst. 2 věta první a druhá zákona o správě daní a poplatků 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.

Podle ustanovení § 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, c) zvýšení daně, d) nejstarší nedoplatky na dani, e) běžné platby daní, f) úrok, g) penále.

Městský soud v napadeném rozsudku (str. 6) vyslovil závěr, že pojem „daň“ použitý v ustanovení § 59 zákona o správě daní a poplatků představuje „druh daně“. Došel tedy k závěru, že tento termín má jiný rozsah, než ten který mu přikládá stěžovatel (konkrétní daň za konkrétní zdaňovací období).

Vyslovenému závěru městského soudu nelze ničeho vytknout.

Pro posouzení rozsahu stěžovatelem poukazovaného termínu „daň“ je třeba především vyjít z jeho smyslu a účelu a to i ve vztahu k jiným termínům obsaženým v zákoně o správě daní a poplatků (daňová povinnost).

Zákon o správě daní a poplatků blíže neurčuje rozsah termínu „daň“, kromě legislativní zkratky obsažené v ustanovení § 1 odst. 1 tohoto zákona. Obsah ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků však determinuje obsah tohoto pojmu. Je tomu tak proto, že pokud toto ustanovení od sebe odlišuje termín „daň“ a „daňová povinnost“, pak zde není žádného rozumného důvodu pro to, aby obsah termínu „daň“ byl shodný s termínem „daňová povinnost“. Daňovou povinností je třeba rozumět jednotlivou, konkrétně určenou veřejnoprávní platební povinnost, která je určena druhem daně (např. jako zde daní z příjmu fyzických osob) a dalším rozlišovacím znakem - např. zdaňovacím obdobím (zde za rok 1999) či právním důvodem jejího vzniku - např. pokuta, penále.

Termín „daňová povinnost“ proto vyjadřuje např. konkrétní daň za konkrétní zdaňovací období (§ 59 odst. 5 písm. e/ zákona o správě daní a poplatků), o čemž nemůže být sporu. Termín „daň“ je však termínem širším, vyjadřující „druh daně“, v jehož rámci může být zahrnuto vícero daňových povinností (např. za různá zdaňovací období, příslušenství apod.), jimž je společné to, že se týkají té které „jedné daně“, resp. „jednoho druhu daně“ - zde daně z příjmů fyzických osob.

Stěžovatel se proto mýlí, pokud dovozuje, že daní ve smyslu ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je třeba rozumět daň individuálně určenou - platební povinnost - daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999.

Jestliže pak městský soud ve svém rozsudku poukázal na dřívější závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozhodnutích sp. zn. 7 Afs 162/2004 a sp. zn. 1 Afs 9/2009, nelze než konstatovat, že tak učinil zcela přiléhavě. Je tomu tak proto, že správci daně v případě, je-li mu poukázána platba na daň (zde daň z příjmu fyzických osob), nepřísluší uvážít na kterou konkrétní daňovou povinnost je tato platba určena (byť by se i poččetně shodovala s konkrétním předpisem některé daňové povinnosti). Správce daně je povinen postupovat a s platbou nakládat podle dikce ustanovení § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků; opačný postup by byl nejen v rozporu s uvedeným ustanovením zákona o správě daní a poplatků, ale i s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy.

Pokud tedy městský soud dospěl k závěru, že správce daně byl povinen převést úhradu daně - poukázané platby daně, které se shodují s částkami předpisu záloh na daň z příjmů fyzických osob za rok 1999, splatné k 30. 6. 1999 a k 15. 12. 1999, jakož i doplatek na dani z příjmů fyzických osob za rok 1999, splatný ke dni 30. 6. 2000, a to na úhradu nejstaršího nedoplatku na dani (§ 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) - zde neuhrazené daňové povinnosti za rok 1996, je tento jeho závěr v souladu se zákonem. Obstojí proto i závěr městského soudu, že stěžovatel byl v prodlení s úhradou daně z příjmů fyzických osob za rok 1999, a proto mu bylo v souladu se zákonem sděleno a předepsáno k úhradě daňové penále.

Stěžovatel kasační stížností nenapadá závěr městského soudu o tom, že mu bylo penále stanoveno v souladu s ustanovením § 63 zákona o správě daní a poplatků. Nevytýká-li stěžovatel městskému soudu nesprávnost závěru o tom, že mu daňové penále bylo správními orgány stanoveno v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu, aby v tomto směru a rozsahu vyhledával argumenty svědčící stěžovateli a přezkoumával napadený rozsudek městského soudu. Je tomu tak proto, že nejen městský soud, ale také Nejvyšší správní soud jsou zásadně vázáni dispoziční zásadou (srov. § 75 odst. 2 a § 109 odst. 3 s. ř. s.). Rozsudek městského soudu proto nelze zrušit z toho důvodu, že by stěžovateli bylo penále stanoveno nezákonně.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost opodstatněnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu nevznikly úspěšnému

správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 12. května 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu