



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně

JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Martina Kříže ve věci

žalobce: **Ing. L. S.**
bytem [adresa],
proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2015, č. j. 28235/15/5200-10423-701743,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a žalobní námitky

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) vydal dne 13. 11. 2014 platební výměr na úrok z prodlení ve výši 888 Kč, který měl žalobci vzniknout na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví.
2. Žalobce se žalobou podanou dne 6. 11. 2015 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného. Vzhledem ke stručnosti žaloby ji lze v zásadě odcitovat v plném znění. Žalobce tvrdí, že postup správce daně a žalovaného byl v rozporu s § 57 odst. 1 a 2, § 59 odst. 1, 2, 5 a 6, § 62 odst. 2, 3, 4, 5 a 10, § 63 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), resp. § 2 odst. 2, § 3, § 5 odst. 2, § 152 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a s § 2 odst. 1 písm. b) a g), § 2 odst. 2 písm. a), § 3 odst. 1, § 6, § 9 a § 10 vyhlášky (kterou žalobce označil „VyhlZSDP“, ale nijak blíže ji nekonkretizoval; zřejmě měl na mysli již neplatnou vyhlášku č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům – pozn. soudu).
3. Odkazuje na § 62 odst. 3, 4 a 5 zákona o správě daní a poplatků a na § 9 vyhlášky k němu. Dodává, že případný zůstatek na kreditní straně osobního daňového účtu se použije na úhradu daňových povinností dle pořadí § 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 právní názor žalovaného, že nemohl postupovat podle § 59 odst. 5 písm. e). Není podstatné, že osobní daňový účet žalobce vykazoval nedoplatek s nejnižší prioritou. V daném případě pro určení priority platby není žádný rozdíl v tom, zda byla platba provedena 30. 3. 2009 (den podání daňového přiznání) nebo 31. 3. 2009 (poslední den splatnosti). Žalobce dále trvá na své argumentaci v žalobě a replice k související věci vedené tímto soudem pod sp. zn. 10 Af 26/2014, v níž napadá exekuční příkaz správce daně a platební výměr na úroky z prodlení týkajících se předchozích zdaňovacích období, resp. rozhodnutí žalovaného o odvoláních žalobce proti těmto rozhodnutím.
4. Žalobce navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 19. 1. 2016 nejdříve chronologicky shrnul skutkový průběh placení daně z příjmů fyzických osob žalobcem počínaje zdaňovacím obdobím roku 2008. Vzhledem k tomu, že u žalobce byl v roce 2009 evidován nedoplatek ve výši 25 660 Kč, použil správce daně v souladu s § 59 odst. 5 a § 63 zákona o správě daní

a poplatků platbu žalobce ve výši 10 980 Kč odpovídající tvrzené dani z příjmů fyzických osob za rok 2008 na dříve splatné příslušenství daně z příjmů fyzických osob (penále a úroky z prodlení) a samotná daň z příjmů za období 2008 byla hrazena postupně až dalšími platbami připsanými na osobní daňový účet žalobce a dále exekučně vymoženými nedoplatky.

6. Následně dne 2. 4. 2012 podal žalobce daňové přiznání za zdaňovací období roku 2011, v němž si vypočítal daňovou povinnost ve výši 4 380 Kč. Správce daně vyměřil žalobci daň ve stejné výši platebním výměrem č. j. 358777/12/005915106091, a přikázal ji k úhradě ke dni 2. 4. 2012. Tato částka byla sice uhrazena a připsána na osobní daňový účet žalobce, v souladu s § 152 odst. 1 a 4 daňového řádu ji však správce daně použil na nedoplatek daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008, tj. na daňovou pohledávku s dřívějším datem splatnosti. Nedoplatek 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 z platby exekučně vymožené dne 9. 5. 2014. Platební výměr na úrok z prodlení ve výši 888 Kč za pozdní úhradu doplatku daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 byl žalobci doručen dne 24. 11. 2014.
7. Žalovaný s odkazem na ustanovení daňového řádu konstatoval, že byly splněny zákonné podmínky pro vznik úroku z prodlení z pravomocně vyměřené daně. Vzhledem k tomu, že příslušná daň za období roku 2011 byla plně uhrazena až dne 9. 5. 2014, ocitl se žalobce v prodlení, proto mu správce daně vyměřil v souladu s § 252 daňového řádu úrok z prodlení. Žalovaný tvrdí, že jiný postup zákonná úprava neumožňovala. Žalovaný také odkázal na své vyjádření k žalobě v související věci žalobce vedené tímto soudem pod sp. zn. 10 Af 26/2014, a též na judikaturu NSS týkající se uhrazovacího pořadí daňových povinností, konkrétně na rozsudky č. j. 1 Afs 9/2009-79, č. j. 8 Afs 25/2010-121, a č. j. 2 Afs 54/2010-66.
8. Žalovaný navrhl, aby městský soud žalobu zamítl.

III. Posouzení žalobní námitky soudem

9. Městský soud žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. V první řadě musel městský soud postavit najisto, co je předmětem tohoto řízení. Žalobce totiž napadá rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru týkajícímu se úroků z prodlení za zdaňovací období roku 2011, avšak jediná žalobní námitka, včetně odkazů na příslušné právní předpisy, se týká dřívějších zdaňovacích období, resp. plateb z roku 2009. Městskému soudu je však z úřední činnosti známo, že žalobce – který na to ostatně i sám v žalobě upozorňuje – podal žalobu i proti platebnímu výměru na úroky z prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, včetně dalších rozhodnutí správce daně, kterou městský soud eviduje pod sp. zn. 10 Af 26/2014. Žalobce je toho názoru, že již v roce 2009, kdy podal daňové přiznání za rok 2008 a uhradil částku ve výši 10 980 Kč, kterou zamýšlel zaplatit tvrzenou daň z příjmů za uvedené období, mu správce

daně pároval platby s jeho daňovými povinnostmi v rozporu se zákonem (tehdy platným § 59 zákona o správě daní a poplatků). Od tohoto způsobu párování se pak odvíjí i evidence následných splatných i nesplatných daňových povinností na osobním daňovém účtu žalobce, včetně roku 2011. Tímto tedy žalobce zpochybňuje zákonnost vyměření úroku z prodlení z uvedené daně za období roku 2011, a to je otázka, kterou byl soud povolán řešit v řízení o této žalobě. Městský soud k tomu dodává, že od 1. 1. 2011 je již účinný daňový řád, proto i platební výměr na úroky z prodlení úhrady daně za období 2011 byl vydán již podle tohoto zákona.

11. K tomu, aby mohl soud tuto otázku posoudit, musel zkoumat též související otázku, zda v uvedené době existoval žalovaným tvrzený splatný, avšak neuhrazený daňový dluh žalobce na dani z příjmů fyzických osob.
12. Žaloba není důvodná.
13. Ustanovení § 152 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2015, tedy i v době rozhodné pro tuto věc, zařazené v části nazvané Pořadí úhrady daně, stanoví, že *úhrada daně se na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin:*
 - a) *nedoplatky na dani a splatná daň,*
 - b) *nedoplatky na příslušenství daně,*
 - c) *vymáhané nedoplatky na dani,*
 - d) *vymáhané nedoplatky na příslušenství daně.*

V jednotlivých skupinách podle odstavců 1 až 3 se úhrada daně použije nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti (§ 152 odst. 4 daňového řádu).

14. Obdobná ustanovení obsahoval též zákon o správě daní a poplatků. Ustanovení § 59 odst. 1, ve znění účinném do 30. 6. 2009, (znění relevantní pro posouzení platby zamýšlené na úhradu daňové povinnosti za rok 2008) v části nazvané Způsob placení daní stanovilo, že *daně se platí příslušnému správci 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.*
15. Podle § 59 odst. 2 citovaného zákona *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.*
16. Dle § 59 odst. 5 téhož zákona *se úhrada daně použije na úhradu daňových povinností v tomto pořadí*
 - a) *náklady řízení,*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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

17. Podle § 135 odst. 3 daňového řádu *daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. Podle § 136 odst. 1 téhož zákona daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.*
18. Podle § 252 odst. 1 citovaného zákona, *daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.*
19. Podle § 252 odst. 3 téhož zákona *úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik, a na osobním daňovém účtu se předepisuje nejpozději do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti. Před tímto dnem se předepíše na osobním daňovém účtu zejména v případě, že je nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení, vymáhán, nebo pokud byl tento úrok uhrazen, nebo pro zjištění vratitelnosti přeplatku.*
20. V projednávané věci není mezi stranami sporu o skutkovém stavu věci. Žalobce totiž v rámci daňového řízení nikdy nezpochybňoval existenci svých předchozích dluhů na dani, ani průběh a výši plateb, či výši částek vyměřovaných platebními výměry. Žalobce zpochybňuje toliko právní otázku správnosti aplikace § 59 zákona o správě daní a poplatků, a po změně právní úpravy § 152 daňového řádu, při párování došlých plateb na jeho daňové povinnosti.
21. Z předloženého správního spisu, z napadeného rozhodnutí žalovaného, jakož i z popisu průběhu úhrady daní žalobce ve vyjádření žalovaného, které žalobce nijak nerozporoval, vyplývá, že žalobce ke dni 29. 3. 2009 dlužil na dani z příjmů fyzických osob částku ve výši 36 640 Kč. Tato částka byla dle tehdy platného § 59 zákona o správě daní a poplatků postupně umořována nejdříve platbou žalobce zamýšlenou na platbu uvedené daně za zdaňovací období 2008 ve výši 10 980 Kč připsanou dne 30. 3. 2009 a dalšími dílčími platbami nebo částkami vymoženými v exekuci. Jelikož osobní daňový účet žalobce vykazoval v roce 2012 nadále na této dani nedoplatky, i částka 4 380 Kč, kterou žalobce zamýšlel v řádném termínu uhradit daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011, byla podle § 152 daňového řádu započtena na nedoplatky na dani a splatnou daň s dřívějším datem splatnosti, nikoliv na tuto později vzniklou daňovou povinnost. Městský soud i s ohledem na to, co bylo uvedeno v bodě 10 výše, zdůrazňuje, že zákonnost postupu správce daně při párování plateb v roce 2009 bude posouzena v rámci řízení vedeném pod

sp. zn. 10 Af 26/2014, a není předmětem tohoto řízení. Avšak vzhledem ke skutečnosti, že skutkový stav nebyl v této věci ani ve věci sp. zn. 10 Af 26/2014 nijak zpochybněn, je soud oprávněn si tuto právní otázku posoudit jako předběžnou otázku, neboť má k tomu v předloženém správním spisu dostatek podkladů.

22. Ze správního spisu dále vyplývá následující. Žalobce podal dne 8. 12. 2008 žádost o prominutí příslušenství daně – penále za prodlení úhrady daně a úroky z prodlení různě předeepsané a různě splatné v rámci období od prosince 2002 do 10. 2. 2009. Správce daně rozhodnutím o prominutí příslušenství daně ze dne 10. 3. 2009 jeho žádosti částečně vyhověl v rozsahu částky 54 962 Kč z celkové dlužné částky 91 602 Kč. Žalobce tedy nadále na příslušenství daně dlužil částku 36 640 Kč. Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně mu bylo dle přiložené doručenky doručeno dne 28. 3. 2009.
23. Z archivní sestavy plátce za měsíc 01 – 13 2009 pořízené správcem daně dne 24. 6. 2015 v rámci odvolacího řízení vyplývá, že dne 30. 3. 2009 zaevidoval na tomto osobním daňovém účtu žalobce platbu ve výši 10 980 Kč. Na osobní daňový účet žalobce byly postupně připsány tyto platby:
 dne 30. 4. 2009 ve výši 5 317 Kč (použita na exekučně vymáhané nedoplatky)
 dne 7. 4. 2010 ve výši 240 Kč
 dne 15. 6. 2012 ve výši 4 380 Kč
 dne 21. 12. 2012 ve výši 4 529 Kč (exekučně vymožená platba)
 dne 15. 4. 2013 ve výši 9 345 Kč
 dne 22. 7. 2013 ve výši 16 110 Kč (exekučně vymožená platba)
 dne 2. 4. 2014 ve výši 9 720 Kč
 dne 9. 5. 2014 ve výši 7 476 Kč (exekučně vymožená platba)
 dne 9. 5. 2014 ve výši 1 229,64 Kč (exekučně vymožená platba)
 dne 5. 6. 2014 ve výši 1 032,36 Kč (exekučně vymožená platba)
24. Nedoplatek na dani za zdaňovací období roku **2008** ve výši 10 980 Kč byl hrazen následovně:
 dne 7. 4. 2010.....částkou 240 Kč
 dne 15. 6. 2012.....částkou **4 380 Kč** (*platba daně zamýšlená za období 2011 – pozn. soudu*)
dne 15. 4. 2013.....částkou 6 360 Kč zbylou z celkové platby 9 345 Kč.
Celkem: 10 980 Kč
25. Nedoplatek na dani za zdaňovací období roku **2011** ve výši 4 380 Kč byl hrazen následovně:
 dne 15. 4. 2013....částkou 2 745 Kč zbylou z celkové platby 9 345 Kč
dne **9. 5. 2014**....částkou 1 635 Kč zbylou z exekučně vymožené platby 7 476 Kč.
Celkem: 4 380 Kč
26. Správce daně postupoval obdobně i ve vztahu k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011. Ke dni splatnosti této daně dne 2. 4. 2012 (pondělí; viz § 33 odst. 1 a 4 daňového řádu) nebyla daň zaplacená, neboť tvrzená a správcem daně shodně vyměřená daň ve výši 4 380 Kč, připsaná dne 15. 6. 2012, byla v souladu s § 152 odst. 1 a 4 daňového řádu započtena na daňový nedoplatek dříve splatné daně, a to za zdaňovací období roku 2008 (viz bod 24). Proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce byl ke dni splatnosti daně

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

z příjmů za rok 2011 v prodlení s jejím placením, a to až do 9. 5. 2014, kdy se podařilo tuto daň zcela uhradit. V souladu s výše uvedenými ustanoveními daňového řádu tak prodlení žalobce trvalo od 10. 4. 2012 do 9. 5. 2014 a každá z dílčích částek byla úročena dle příslušných procentních bodů a repo sazeb vydávaných Českou národní bankou pro příslušná pololetí (viz str. 3 platebního výměru ze dne 13. 11. 2014).

27. Dne 19. 12. 2014 podal žalobce proti platebnímu výměru na úroky z prodlení ze dne 13. 11. 2014 odvolání. Žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně popsal stav osobního daňového účtu žalobce ke dni 2009 i ke dni 2011 a průběh připsaných plateb a jejich započtení na příslušné daňové povinnosti žalobce. Na základě zjištěných skutečností se zcela ztotožnil se závěry správce daně, odvolání zamítl a jeho rozhodnutí potvrdil.
28. Uvedený postup je dle názoru městského soudu zcela v souladu se zákonem. V posuzovaném případě je nepochybné, že žalobce určil v souladu s § 59 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, 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 2009, správce daně musel v souladu s tehdy platným § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nejprve posoudit, zda u daňového subjektu neexistují daňové povinnosti s vyšší uhrazovací prioritou. Vzhledem k tomu, že v uvedené době správce daně neevidoval žádné neuhrazené náklady řízení, pokuty a penále, zvýšení daně, nejstarší nedoplatky na dani, ani žádnou splatnou daňovou povinnost na běžné dani, považoval tuto platbu za přeplatek a použil ji na částečné umoření nedoplatku na neprominutém příslušenství daně [§ 59 odst. 5 písm. f)]. S ohledem na výše citované znění § 59 zákona o správě daní a poplatků správce daně ani jinak postupovat nemohl. V této části tak daňová povinnost na neprominutém příslušenství daně zanikla, ale následně dne 31. 3. 2009 se stala splatnou daň za rok 2008 a vznikla tak daňová povinnost na běžné dani, která měla přednost před dalším umořováním nedoplatku na úroku. Proto všechny další platby, které byly připsány na osobní daňový účet žalobce, byl správce daně povinen dle pravidel § 59 odst. 5 téhož zákona započítávat právě na tuto daňovou povinnost [§ 59 odst. 5 písm. e)]. Jak přitom shodně vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (k tomu za všechny srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2007, č. j.: 1 Afs 28/2007-49, č. 2010/2010 Sb. NSS), a právní doktríny, není vůbec žádného sporu o tom, že dnem splatnosti daně se za účinnosti zákona o správě daní a poplatků (§ 40) rozuměl až poslední den pro podání daňového přiznání (zde tedy 31. 3. 2009).
29. Tak je tomu ostatně i nyní za účinnosti daňového řádu, který nepřesnost dřívějšího § 40 zákona o správě daní a poplatků odstranil jednoznačným zněním § 135 odst. 3 (viz výše bod 17). K tomu lze odkázat i na komentářovou literaturu: *„Časovou hranici, jejímž marným uplynutím se stává neuhrazená daň nedoplatkem, představuje tzv. den splatnosti. Tento pojem je nutné chápat nikoli jako jediný možný den, ve kterém může být daň zaplacená, nýbrž jako poslední možný den, ve kterém může být daň zaplacená včas. Daň lze uhradit i před tímto dnem, avšak zapravena na příslušnou daňovou povinnost může být až poté, co bude tato předepsána do evidence daně, což lze uskutečnit nejdříve ke dni splatnosti daně. Do té doby úbrada dosud nesplacené daně (rozuměj daně, u níž dosud nenastal den splatnosti) „čeká“ na daném osobním daňovém účtu jako přeplatek, který může být v souladu s § 154 použit na úhradu jiných nedoplatků téhož daňového subjektu.“* (viz komentář k § 152 in BAXA, J., a kol., Daňový řád. Komentář, Wolters Kluwer, Praha, 2011, a dále též MATYÁŠOVÁ, L.,

GROSSOVÁ., M. E.: Daňový řád. Komentář 2. aktual. a doplněné vyd., Leges, Praha 2015).

30. Postup správce daně tak, jak byl proveden i v nyní posuzované věci, mnohokrát posuzoval a potvrdil v minulosti i Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“). Otázkou způsobu placení daní ve smyslu zákona o správě daní a poplatků se NSS zabýval například v rozsudku ze dne 23. 3. 2006, č. j.: 7 Afs 162/2004-57, kde konstatoval, že správce daně je při úhradě daně *„nucen postupovat dle ust. § 59 odst. 6 [posléze v odst. 5 – pozn. soudu] 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.“* Obdobně NSS rozhodl i v dalších věcech, například v rozsudku ze dne 25. 3. 2009, č. j.: 1 Afs 9/2009-79, ze dne 17. 8. 2010, č. j.: 2 Afs 54/2010-66, nebo ze dne 29. 12. 2010, č. j.: 8 Afs 25/2010-121, na které odkazuje i žalovaný, a dále viz obecné zásady formulované v rozsudku ze dne 28. 3. 2012, č. j.: 1 Afs 18/2012-23 (body 15 až 17). Správci daně tak v případě, je-li mu poukázána platba na daň, nepřísluší uvážit na kterou konkrétní daňovou povinnost je tato platba určena (byť by se i početně shodovala s konkrétním předpisem některé daňové povinnosti). Správce daně je totiž povinen postupovat a s přijatou 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 (§ 59 odst. 5), ale i rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy (viz rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2011, č. j.: 7 Afs 29/2011-248). Výše uvedený výklad § 59 daňového řádu potvrdil opakovaně i Ústavní soud (viz např. usnesení ze dne 10. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 2404/2009).
31. Právní úprava pořadí úhrady daně v daňovém řádu, rozhodná pro nyní posuzovanou věc, se od právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků poněkud liší (např. již výslovně neupravuje povinnost daňového subjektu uvést, na kterou daň je platba určena, nebo pořadí úhrad formuluje jinak), přesto § 152 stanoví jasná pravidla pořadí úhrady daně, od nichž se správce daně nesmí odchýlit. V důvodové zprávě k daňovému řádu je k tomuto ustanovení uvedeno, že se *„v rámci zlepšení postavení daňových subjektů předřazuje prioritě úhrady daně před její příslušenství. Daňovému subjektu se umožňuje uhradit nejprve dlužnou daň a eliminovat tak vznik dalšího úročení. Teprve následně bude jeho platba započítávána na případné penále, pokuty, úrok z prodlení apod. Toto pořadí je určující pouze ve vztahu k danému osobnímu daňovému účtu, přičemž postup při úhradě nedoplatek na jiných osobních daňových účtech stejného daňového subjektu je obsažen v návrhu v rámci problematiky přeplatku (§ 154 a násl.).“* Kritérium stáří dané daňové pohledávky je v souladu s § 152 odst. 4 daňového řádu pak v rámci jednotlivých skupin těchto pohledávek rozhodující pro určení, na kterou platbu daně (posléze příslušenství daně) bude úhrada započtena na prvním místě.
32. Z principu přednosti úhrady samotné daně před jejím příslušenstvím vychází zákonodárce také v důvodové zprávě k novele daňového řádu č. 30/2011 Sb., účinné od 1. 3. 2011 (a tedy rozhodné i pro nyní posuzovanou věc), kterou byly do § 152 daňového řádu doplněny pojmy „splatná daňová pohledávka“ a „splatná daň“: *„Navrhuje se doplnění textu ustanovení, které upravuje pořadí úhrady daně tak, aby byl odstraněn nechtěný výkladový*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

dopad tohoto ustanovení. Podle původního textu se úhrada daně započte nejprve na nedoplatky na dani a pak na nedoplatky na příslušenství daně, což je na první pohled v pořádku, neboť smyslem daného ustanovení bylo předřadit úhradu řádného daňového dluhu (jistiny) před jeho příslušenství, které se na rozdíl od něj dále neúročí. [...] Navržené doplnění by mělo docílit stavu, kdy platba daně uhrazená v den splatnosti se bude moci použít nejprve na nejstarší nedoplatky na dani, poté na splatnou daň a až poté na příslušenství.“ (k tomu srov. obecně formulované argumenty NSS v rozsudku ze dne 27. 4. 2017, čj. 5 Afs 97/2015-26).

33. Z dosud uvedeného tak vyplývá, že pokud platba žalobcem tvrzené a správcem daně vyměřené daně za období roku 2011 nebyla uhrazena nejpozději v den její splatnosti (2. 4. 2012), vznikl daňový dluh v příslušné výši. Z popsaného průběhu plateb připsaných na osobní daňový účet žalobce, který žalobce nikdy nerozporoval, přitom vyplývá, že tato částka byla připsána až 15. 6. 2012, tedy po datu splatnosti daně, bez ohledu na správnost dosavadního párování plateb s daňovými povinnostmi správcem daně. Z tohoto důvodu byly splněny podmínky pro vyměření úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

34. S ohledem na výše uvedené tedy soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce neměl ve věci úspěch a procesně úspěšnému žalovanému důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 26. února 2018

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.