



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **D. V.**
bytem X
zastoupená daňovým poradcem Ing. R. L.
sídlem K. 33, X P. Ž.

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, 779 11 Olomouc

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2023, č. j. 436148/23/3103-00551-803569,
ve věci úroku z prodlení,

takto:

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

Odůvodnění:

1. V této věci se soud zabýval pořadím úhrady daně ve smyslu § 152 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) v kontextu placení doměřené daně z příjmů fyzických osob.
2. Dne 15. 11. 2022 obdržela žalobkyně vyrozumění o předpisu úroku z prodlení na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2017 ve výši 38 418 Kč. Žalobkyně proti němu brojila námitkou, o níž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že předepsanou výši úroku z prodlení snížil na 37 137 Kč, neboť zohlednil, že po dobu prodlení byl na osobním daňovém účtu evidován vratitelný přeplatek.

3. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Uvedla, že dne 11. 11. 2020 vydal žalovaný dodatečný platební výměr, kterým jí doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2017 ve výši 71 220 Kč. Žalobkyně dne 25. 10. 2021 provedla úhradu ve prospěch účtu daně z příjmů ve výši 116 697 Kč. Tuto platbu však žalovaný použil na úhradu nedoplatku na dani z příjmů za zdaňovací období 2016 a na neuhrazené příslušenství daně. A právě užití provedené úhrady na příslušenství je dle žalobkyně rozporné s § 152 odst. 1 daňového řádu, který jasně stanoví, že přednost má úhrada jistiny před příslušenstvím. Ke dni úhrady již existoval platební výměr, jímž byla daň za rok 2017 doměřena. Skutečnost, že proti němu brojila žalobkyně odvoláním na věci nic nemění, protože odvolání nemá odkladný účinek. Bylo by nespravedlivé, aby takto provedená úhrada byla použita na úhradu příslušenství daně, a nikoliv jistiny za situace, kdy jistina podléhá úročení vždy zpětně od původního data splatnosti daně a toto úročení by vždy muselo trvat až do náhradního dne splatnosti doměřené daně. Pokud by žalovaný postupoval dle § 152 daňového řádu, byla by sdělená výše úroku z prodlení nižší.
4. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Uvedl, že nedoplatek ve výši 71 220 Kč představující doměřenou daň z příjmů za zdaňovací období 2017 nebyl ke dni 25. 10. 2021 splatný, jelikož neuběhla náhradní lhůta splatnosti daně. Tato lhůta činila 15 dnů od právní moci rozhodnutí o odvolání (20. 12. 2021) a uplynula dne 4. 1. 2022. Až tímto dnem se doměřená daň stala splatnou. Proto žalovaný použil provedenou platbu na úhradu jiných splatných daňových pohledávek ve výši 110 200 Kč, a to doměřenou daň z příjmů za zdaňovací období 2016 ve výši 49 635 Kč, úrok z prodlení s placením daně z příjmů za zdaňovací období 2015 ve výši 19 560 Kč, penále za zdaňovací období 2016 ve výši 9 927 Kč a úrok z prodlení s placením daně z příjmů za zdaňovací období 2016 ve výši 31 078 Kč. Dále uvedl, že odvolání dle § 109 odst. 5 daňového řádu sice nemá odkladný účinek, avšak toto ustanovení je nutné vyložit ve spojení s § 143 odst. 5 daňového řádu, dle něž má v případě doměření daně odvolání nepřímý odkladný účinek, neboť vykonatelnost rozhodnutí je vázána na uplynutí lhůty splatnosti, která je vztažena na právní moc rozhodnutí o odvolání. Teprve nabytím právní moci bylo možné částku považovat za doměřenou a bylo možné ji podle § 143 odst. 2 daňového řádu předepsat do evidence daní.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
6. Skutkový stav, jak byl popsán žalovaným, je mezi účastníky nesporný a žalovaný na str. 3 napadeného rozhodnutí odůvodnil svůj závěr totožně jako ve výše shrnutém vyjádření k žalobě.
7. Podle § 109 odst. 5 daňového řádu *odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak. Z § 143 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.*
8. Krajský soud se plně ztotožňuje s žalovaným, že v případě doměření daně, kdy je doměřená částka daně vyšší, než daň dodatečně tvrzená, resp. dojde k doměření daně z moci úřední, má fakticky podané odvolání odkladný účinek. Přestože obecně odvolání proti rozhodnutí

správce daně nemá podle § 109 odst. 5 daňového řádu odkladný účinek, vykonatelnost rozhodnutí je podle § 103 odst. 2 daňového řádu vázána až na uplynutí lhůty k plnění, pokud byla stanovena. Daň doměřená dodatečnými platebními výměry je podle § 143 odst. 5 daňového řádu splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Lhůta k plnění tak začne plynout až dnem nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, body 19 až 22, ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37, body 8 a 9, ze dne 18. 11. 2021, č. j. 8 Afs 141/2020, bod 15 a ze dne 26. 7. 2023, č. j. 1 Afs 163/2022-46, bod 19). Jakkoliv se uvedené rozhodnutí týkají výkladu § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, výklad podaný k právním účinkům odvolání je s ohledem na posouzení okamžiku splatnosti doměřené daně použitelný i pro nynější věc.

9. V této věci nabylo rozhodnutí o odvolání právní moci dne 20. 12. 2021. Následující den počala plynout lhůta k plnění stanovená ve výroku tohoto rozhodnutí totožně s § 143 odst. 5 daňového řádu, která uplynula dne 4. 1. 2022.
10. Ke dni 25. 10. 2021 (den provedení úhrady) představovala sice doměřená daň z příjmů za zdaňovací období 2017 nedoplatek (již uplynula původní lhůta splatnosti daně uvedená v § 135 odst. 3 daňového řádu), nicméně nejednalo se o splatnou daňovou pohledávku. Právě tato okolnost je rozhodující pro použití úhrady ve smyslu § 152 odst. 1 daňového řádu, který 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.*

(pozn. podtržení provedl soud pro zdůraznění)

11. Rovněž z komentářové literatury vyplývá, že doměřenou daň není možné uhradit před tím, než náhradní lhůta splatnosti počne plynout. *Náhradní lhůtou splatnosti je daňovému subjektu dáván časový prostor ke splnění daňové povinnosti, s jejíž výší v dodatečném tvrzení nepočítal. Tato konstrukce v podstatě obchází absenci odkladného účinku odvolání, jelikož správce daně nemůže zahájit úkony vymáhání do doby, než náhradní lhůta uplyne. Na druhou stranu rozdíl není možno uhradit do okamžiku prvního dne náhradní lhůty splatnosti rozdílu. Do tohoto okamžiku správce daně rozdíl neeviduje na osobním daňovém účtu ...* (srov. ROZEHNAL, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, komentář k § 144).
12. Správce daně tedy postupoval správně, když platbu provedenou dne 25. 10. 2021 nepoužil na úhradu dosud nesplacené daňové pohledávky představované doměřenou daní z příjmů za zdaňovací období 2017, ale použil ji na úhradu v té době již splatných daňových pohledávek, včetně splatného příslušenství daně, které ve vyjádření zmínil.
13. Krajský soud nicméně nesouhlasí s žalovaným v tom, že by bylo možné doměřenou daň považovat za splatnou až uplynutím lhůty k plnění. Ta totiž nebyla stanovena konkrétním dnem, ale lhůtou, která začala plynout dnem následujícím po právní moci rozhodnutí o odvolání. Kterýkoliv den této lhůty je přitom možné považovat doměřenou částku daně za splatnou. Názor žalovaného by odpovídal situaci, kdy by byla splatnost stanovena konkrétním dnem, např. v případě splatnosti daně stanovené v § 135 odst. 3 daňového řádu,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

kteřý stanoví, že *daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení*. Pokud by tedy žalobkyně provedla úhradu daně poté, co rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci, avšak před uplynutím náhradní lhůty splatnosti (tedy lhůta splatnosti by již plynula), byl by žalovaný povinen tuto platbu použít na tuto doměřenou daň. Pochopitelně za předpokladu neexistence jiných starších nedoplatků na dani (k tomu srov. rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2019, č. j. 6 Afs 87/2018-68, body 21 a násl. - rozsudek se sice vztahoval k zákonu o správě daní a poplatků, nicméně v něm byla splatnost rovněž stanovena lhůtou, ne konkrétním dnem, a ze dne 27. 4. 2017, č. j. 5 Afs 97/2015-26). Skutečnost, že nedošlo k úhradě daně za běhu lhůty k plnění, odlišuje nyní řešenou věc od věcí řešených NSS v uvedených rozsudcích.

14. Krajský soud souhlasí s žalobkyní, že v případě doměření daně se úrok z prodlení vyměřuje od dne původní splatnosti daně, a rozumí tomu, že se to může v kontextu řešené věci jevit žalobkyni jako nepřiměřeně přísné. Jedná se nicméně o důsledek výslovné zákonné úpravy úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu, který počátek úročení navazuje na uplynutí původní lhůty splatnosti. Je tomu tak proto, že daň měla být tvrzena a uhrazena žalobkyní ve správné výši již v řádném daňovém tvrzení. Proto zákonodárce vznik povinnosti zaplatit úrok z prodlení vztáhl již k tomuto dni.
15. Popsanému nepřiznivému následku přesto mohla žalobkyně předejít. Pokud by na svém osobním daňovém účtu neměla jiných nedoplatků, byla by platba provedená dne 25. 10. 2021 evidována jako přeplatek, jehož existenci by správce daně zohlednil při výpočtu úroku z prodlení (srov. rozsudky NSS ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 1/2009-109 nebo ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75). Tak to ostatně žalovaný učinil na základě podané námitky, kdy sdělenou výši úroku z prodlení ponížil (str. 3 a 4 napadeného rozhodnutí).
16. Jelikož neshedal žalobní body důvodnými, soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
17. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 20. prosince 2023

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu

