ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **ML TUNING, spol. s r. o.,** se sídlem Podnikatelská 539, Praha 9, zastoupený Ing. Otou Koškem, daňovým poradcem se sídlem tř. T. G. Masaryka 822, Nový Bor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 30. 4. 2015, č. j. 59 Af 37/2014 - 34,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobci se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I.
Průběh dosavadního řízení

Žalovaný se kasační stížností domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 30. 4. 2015, č. j. 59 Af 37/2014 – 34, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 13. 12. 2013, č. j. 31055/13/5000-14101-709494, o odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Liberecký kraj, Územního pracoviště v České Lípě, ze dne 13. 5. 2013, č. j. 689419/13/2602-24802-505803, o předpisu úroku z prodlení na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen „daň z příjmů ze závislé činnosti“) za zdaňovací období roku 2012.

Žalobce neuhradil zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti za červenec 2011, splatnou do 22. 8. 2011, tato záloha byla uhrazena až dne 24. 1. 2012. Správce daně proto užil postupu podle § 152 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen

„daňový řád“), a v okamžiku připsání zálohy za srpen 2011, tj. dne 20. 9. 2011, na osobní daňový účet žalobce, upřednostnil úhradu nejstarší splatné daně, resp. zálohy na ni, tedy zálohy za období července 2011. Záloha za srpen byla uhrazena ze zaplacené zálohy za období září 2011 a shodně postupoval správce daně v případě záloh za další období až do konce roku. Žalobci byl proto za prodlení s placením jednotlivých splatných záloh vyměřen úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu. Za období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 činil úrok z prodlení celkem 5718 Kč a do evidence na osobní daňový účet žalobce byl předepsán dne 19. 4. 2012.

O předpisu zmíněného úroku z prodlení byl žalobce vyrozuměn platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 13. 6. 2012, č. j. 119129/12/172912502441. Vzhledem k tomu, že žalobce úrok z prodlení neuhradil v době, kdy byl úrok již splatný, postupoval správce daně tím způsobem, že již dne 19. 4. 2012 z platby zálohy na daň z příjmů fyzických osob připsané na osobní daňový účet žalobce k témuž dni ve výši 70 038 Kč použil část ve výši 5688 Kč na úhradu předepsaného úroku z prodlení a zbylých 30 Kč z úroku z prodlení uhradil z přeplatku evidovaného k tomuto dni na osobním daňovém účtu žalobce. V důsledku tohoto postupu byla dne 20. 4. 2012 zaevidována platba zálohy pouze ve výši 64 350 Kč, místo zaslaných 70 038 Kč, čímž vznikl nedoplatek na zálohách na dani z příjmů ze závislé činnosti ve výši 5688 Kč. S nedoplatkem bylo nakládáno obdobně jako s nedoplatkem v roce 2011, byl tedy hrazen ze zálohy určené pro následující období. Žalobci tak vznikl za období března až prosince 2012 úrok z prodlení ve výši 530 Kč.

Platebním výměrem Finančního úřadu pro Liberecký kraj, Územního pracoviště v České Lípě ze dne 13. 5. 2013, č. j. 689419/13/2602-24802-505803, byl žalobce vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení na dani z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2012 ve výši 530 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 8. 6. 2013 odvolání, které žalovaný svým rozhodnutím ze dne 13. 12. 2013, č. j. 31055/13/5000-14101-709494, zamítl a napadený platební výměr potvrdil.

Žalobce následně brojil proti rozhodnutí žalovaného správní žalobou, o níž Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozhodl rozsudkem ze dne 30. 4. 2015, č. j. 59 Af 37/2014 – 34, tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud za zásadní považoval otázku, zda část zálohy uhrazená žalobcem ke dni 19. 4. 2012 byla správcem daně použita oprávněně a v souladu s § 152 odst. 1 daňového řádu na úhradu úroku z prodlení, v důsledku čehož byl žalobci připsán úrok z prodlení za období března až prosince 2012 ve výši 530 Kč. Krajský soud dospěl k závěru, že daňový řád se ke splatné záloze na daň staví jako ke splatné dani, což platí i přesto, že placení záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti má svá specifika, jak tvrdí žalovaný. Není proto možné vykládat § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu jinak, než je tomu v případě daně samotné. Z uvedeného krajský soud dovodil, že správce daně postupoval v rozporu s § 152 odst. 1 daňového řádu, pokud část zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti uhrazené žalobcem ke dni 19. 4. 2012 [podle krajského soudu v termínu splatnosti zálohy dle § 38h odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“)] použil nikoli přednostně na úhradu splatné zálohy, ale úroku z prodlení s placením záloh za období roku 2011, který je nedoplatkem na příslušenství daně, byť staršího data, a spadá tudíž pod § 152 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žalobce provedl

úhradu zálohy na daň včas, nebyl v prodlení a nemohla mu vzniknout povinnost hradit úrok z prodlení z této zaplacené zálohy ve smyslu § 252 daňového řádu. Pro úplnost krajský soud odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 2. 9. 2002, sp. zn. 30 Ca 182/2001, podle něhož obdobně nebylo možné použít platbu zálohy na daň silniční k úhradě tehdejšího daňového penále. S ohledem na to, že daňový řád v oblasti placení daní stojí rovněž na principu priority úhrady daně před úhradou jejího příslušenství, bylo možné dle krajského soudu závěry tohoto rozsudku, které se vztahovaly k § 59 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), použít na podporu přijatých právních závěrů krajského soudu v nyní posuzované věci.

II.
Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

Žalovaný (dále jen „stěžovatel") napadá rozsudek krajského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Krajský soud dle něj nesprávně posoudil právní otázku týkající se záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti, jelikož nezohlednil specifickou úpravu zálohy této daně, namísto toho odvodil její úpravu od obecné úpravy daňových záloh. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu spatřoval stěžovatel v tom, že krajský soud se nijak nevyjádřil k pojmu „splatná daň", když pouze odkázal na § 174 daňového řádu a na § 38h odst. 10 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel z velké části zopakoval argumentaci uvedenou ve svém vyjádření k žalobě v řízení před krajským soudem. Zdůraznil, že záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti je srážena poplatníkům a odváděna plátcem na jeho majetkovou odpovědnost, přičemž její neodvedení může vyvolat také trestní odpovědnost dle § 241 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v relevantním znění. V žádném případě se tak nejedná o klasické zálohy na vlastní daňovou povinnost ve smyslu § 174 daňového řádu, u nichž se uhrazené zálohy na daň započítávají na úhradu splatné daně po skončení zdaňovacího období. Úprava daňového řádu se dle názoru stěžovatele neuplatní, neboť pro tuto daň platí speciální ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů. Teprve z ročního vyúčtování je zřejmé, zda zaměstnavatel (plátce) srazil i odvedl celou částku, kterou byl povinen srazit a odvést. S těmito specifiky daně z příjmů ze závislé činnosti se krajský soud nijak nevypořádal.

Stěžovatel také vyloučil, že by bylo možné výši zálohy na tuto daň stanovit jinak, jelikož tato možnost je obecně dána pouze poplatníkovi, nikoliv plátci daně. Přípustné je v daném případě pouze stanovení lhůty pro odvod záloh jinak dle § 38h odst. 10 zákona o daních z příjmů, a to v případě, že se u plátce vyplácejí mzdy až po 20. dni v kalendářním měsíci. Tato speciální úprava dle stěžovatele vylučuje použití § 174 odst. 5 daňového řádu.

Krajský soud tak podle stěžovatele pochybil v posouzení otázky, zda je či není známa výše daně již při úhradě záloh. Výše daně je známa plátci, avšak nikoliv správci daně při úhradě jednotlivých záloh. Jednotlivé uhrazené zálohy se stávají daní ke dni své splatnosti, která je měsíční a je konečná. Správce daně však správnost provedené srážky a následného odvodu zjistí až po podání vyúčtování.

Stěžovatel dle svého názoru jednoznačně odůvodnil, že v době úhrady zálohy dne 19. 4. 2012 nebyla na osobním daňovém účtu žalobce evidována žádná splatná daň, proto byla v souladu s § 152 daňového řádu platba použita na nejstarší nedoplatek, jímž byl úrok z prodlení předepsaný za zdaňovací období roku 2011. Pokud jde o pořadí úhrady daně, stěžovatel odkázal na důvodovou zprávu k § 152 daňového řádu, podle níž primárním kritériem pro určení, na kterou platbu daně bude úhrada započtena na prvním místě, má být dle stěžovatele stáří pohledávky, stejně jako tomu bylo v případě zákona o správě daní a poplatků. Přestože byl § 152 daňového řádu několikrát novelizován, je z něj dle stěžovatele zřejmé, že splatná daň má přednost před úhradou již splatného příslušenství, přičemž pojem „splatná daň“ je v tomto případě klíčový.

Dle § 38h zákona o daních z příjmů je plátce daně povinen vypočítat zálohu na daň, srazit ji a odvést úhrn sražených záloh nebo úhrn částek, které měly být jako zálohy na daň sraženy, nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla. Teprve po podání vyúčtování dle § 38j odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů je známa přesná výše záloh za uplynulý kalendářní rok v konečné výši s daty splatnosti zpětně ke dni splatnosti jednotlivých záloh. Na základě specifické povahy záloh na tuto daň se také tzv. generují předpisy ve výši provedené platby, a pokud platba provedena není, k 20. dni daného měsíce se nevygeneruje předpis žádný. Pokud je platba provedena dříve, 20. den měsíce se vygeneruje předpis ve výši této platby, pokud na osobním daňovém účtu nebude jiná splatná daň. Nelze tedy ani formálně, resp. oficiálně plátce daně upozornit na chybějící platbu, neboť správce daně nemůže znát přesnou výši této zálohy, zda vůbec měla být hrazena, či zda ji plátce případně pouze srazil, ale neodvedl. To je možné zjistit na základě podaného vyúčtování, místního šetření nebo daňové kontroly. Daňový řád sice výslovně nevylučuje vymáhání záloh, ale z důvodu jejich nejisté výše je tento postup diskutabilní.

Z principu správy této daně tedy vyplývá, že výše a datum uhrazené zálohy nejsou až do podání vyúčtování postaveny najisto. Nejedná se o klasickou daň ani zálohu na daň, na tento daňový účet proto dle názoru stěžovatele lze použít § 152 daňového řádu o pořadí úhrady daně, avšak nemůže platit princip, že úhrada splatné daně má přednost před úhradou příslušenství daně, neboť není přesně známa výše splatné daně. Jelikož se jedná o měsíční placení záloh, pak by mohlo dojít k tomu, že neuhrazené příslušenství daně takto bude odkládáno a stále bude mít přednost záloha. To jistě nebyl záměr zákonodárce. Princip přednosti splatné daně se uplatní pouze v případě, že v okamžiku splatnosti příslušenství na daném osobním účtu existuje také starší splatná daň, což však v tomto případě nenastalo. Dne 19. 4. 2012 byla uhrazená částka použita na splatné příslušenství, neboť v době této úhrady neexistovala na osobním daňovém účtu splatná daň.

Soud se nijak nevyjádřil k tomu, jakým způsobem by měl správce daně dosáhnout úhrady tohoto příslušenství daně. Stěžovatel předkládá úvahu, že pokud by použil postup daňové exekuce, žalobce by se proti ní jistě bránil a tento způsob by nebyl z hlediska exekučních nákladů a pravděpodobného způsobu exekuce přikázáním pohledávky pro daňový subjekt nejvhodnější. Mohlo by také teoreticky dojít k situaci, kdy by žalobce uhradil úrok z prodlení v rámci další zálohy, ovšem v souladu s principem generování předpisů by byl vygenerován předpis na zálohu v této celkové výši, což by bylo zjištěno až po podání vyúčtování. Žalobci také nic nebránilo úrok z prodlení uhradit ihned po

obdržení platebního výměru, čímž by došlo k vyrovnání ponížené zálohy a další úrok z prodlení by mu nemusel vzniknout. Žalobce však úrok z prodlení uhradil až dne 20. 5. 2013, kdy mu byl oznámen další platební výměr na úrok z prodlení od března do prosince roku 2012.

Dle stěžovatele je nutné odlišit přezkoumávaný případ od aplikace § 154 odst. 2 daňového řádu (tj. převedení daňového přeplatku na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu téhož daňového subjektu), v jehož rámci je nutné uplatnit časový test 10 dnů, kdy správce daně očekává splatnou daň. Podle stěžovatele je možné před posledním dnem lhůty stanovené pro zaplacení daně daň přiznat a tvrdit, ale není možné ji zaevidovat, tedy ani zapravit na úhradu daně, stává se tedy prozatímním přeplatkem se všemi důsledky s tím souvisejícími; nemá-li daňový subjekt jiné nedoplatky, zůstává taková úhrada v pozici vratitelného přeplatku.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj pověřený zaměstnanec s právním vzděláním, které je požadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se při posouzení kasačních námitek věnoval nejprve namítané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů. Přitom poznamenává, že nelze bez dalšího ztotožňovat stručnost odůvodnění rozhodnutí soudu s jeho nepřezkoumatelností. Přes určitou stručnost rozsudku krajského soudu lze konstatovat, že krajský soud svůj závěr, podle něhož žalobce uhradil zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti v termínu splatnosti této zálohy a tuto platbu tedy nutno považovat za „splatnou daň“ ve smyslu § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu, dostatečně odůvodnil, přičemž se vypořádal na str. 4 svého rozsudku i s argumentací stěžovatele a dále v daném ohledu odkázal na předchozí rozhodnutí správního soudu v obdobné věci. Nejvyšší správní soud tedy vzhledem k uvedenému neshledal námitku nepřezkoumatelnosti důvodnou.

Druhá stížní námitka směřovala proti právnímu posouzení otázek týkajících se zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. Stěžovatel především poukazoval na specifickou právní úpravu daně z příjmů ze závislé činnosti a záloh na tuto daň, z čehož dovozoval

nejen nemožnost aplikace některých ustanovení daňového řádu na tyto zálohy, ale též závěr, že nespadají, alespoň pokud jsou plátcem hrazeny před 20. dnem příslušného kalendářního měsíce, pod pojem „splatná daň“. S posledně uvedeným závěrem ovšem Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit.

Daň z příjmů ze závislé činnosti je daní zálohovou. Vybírání a placení záloh na tuto daň konkrétně upravuje § 38h a násl. zákona o daních z příjmů, přičemž dle § 38h odst. 1 zákona o daních z příjmů se tyto zálohy spravují jako daň podle daňového řádu. Dle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se pak peněžité plnění, o němž zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu, považuje za daň. Daňový řád obsahuje v § 174 obecnou úpravu placení záloh na daň, která se použije do té míry, v jaké zvláštní daňové zákony, včetně zákona o daních z příjmů, nestanoví právní úpravu odlišnou. Zároveň není pochyb o tom, že § 152 daňového řádu upravující pořadí úhrady daně na osobním daňovém účtu daňového subjektu se i na placení zálohy daně z příjmů ze závislé činnosti použije v plném rozsahu, neboť zákon o daních z příjmů v daném ohledu zvláštní úpravu nestanoví.

Klíčovou otázkou v posuzované věci je tudíž výklad pojmu „splatná daň“ ve smyslu § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve vztahu k placení záloh na daň ze závislé činnosti. Mezi stranami není sporu o vzniku úroku z prodlení z důvodu nezaplacení zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti pro zdaňovací období roku 2011, avšak vznikl zde spor o možnost správce daně postupovat při úhradě nedoplatku na příslušenství daně tím způsobem, že tuto částku odečte z platby na zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti, jež byla na osobní daňový účet plátce daně připsána před posledním dnem lhůty pro její odvedení, resp. o to, zda se jednalo o již splatnou zálohu na daň a tedy o „splatnou daň“ ve smyslu § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu, která by měla přednost před úhradou nedoplatku na příslušenství daně dle § 152 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Pro řešení této otázky přitom nelze použít vymezení splatnosti daně v § 135 odst. 3 daňového řádu, neboť podle tohoto ustanovení nastává splatnost daně posledním dnem lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení, což ovšem v případě záloh nepřipadá v úvahu.

Daňový subjekt je dle § 174 odst. 2 daňového řádu povinen platit zálohy na daň ve výši a lhůtách stanovených zákonem nebo rozhodnutím správce daně. Splatnost záloh se tedy, jak již bylo řečeno, určuje podle zvláštní úpravy obsažené v jednotlivých daňových zákonech. Pro zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti se použije § 38h odst. 10 zákona o daních z příjmů, podle něhož má plátce daně povinnost odvést úhrn sražených záloh nebo úhrn částek, které měly být sraženy, nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla. Pokud § 38h odst. 10 zákona o daních z příjmů stanoví povinnost odvést daň „*nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce*“, nelze žádným způsobem dovodit, že by splatnost nastala až posledním dnem této lhůty, jak naopak explicitně uvádí § 135 odst. 2 daňového řádu v případě splatnosti samotné daně. Nelze tudíž tvrdit, že zálohy hrazené před tímto dnem nebyly v době splatnosti řádně odvedeny a že by tudíž neměly být před tímto datem na osobní daňový účet jakožto platby záloh také připsány.

Zákon o daních z příjmů přitom stanoví splatnost zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti obdobně, jak to činí § 10 odst. 1 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, podle něhož zálohy na tuto daň „*jsou splatné do 15. dubna, 15. července, 15. října a 15. prosince*“. Toto znění zákona se vztahovalo i na věc, o níž rozhodoval Krajský soud v Hradci Králové

rozsudkem ze dne 2. 9. 2002, sp. zn. 30 Ca 182/2001, příhodně citovaným krajským soudem v nyní posuzované věci, a to i vzhledem k tomu, že tehdejší znění § 59 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků v rozhodné otázce v zásadě odpovídalo současnému § 152 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud v Hradci Králové ve zmiňovaném rozsudku přitom konstatoval, že nelze *„akceptovat výklad žalovaného, dle něhož je záloha splatná až ke zmiňovaným termínům. Jinak řečeno, neexistuje žádné speciální ustanovení, ať již hmotného či procesního zákona, které by neumožňovalo provést platbu zálohy v předstihu, tedy před uplynutím posledního dne lhůty"*.

Jak již bylo řečeno, zákon o daních z příjmů neobsahuje zvláštní úpravu pořadí úhrady daně, resp. zálohy na daň, kterou by bylo možné použít přednostně před obecnou úpravou v § 152 daňového řádu, a nelze z již uvedených důvodů přisvědčit ani názoru stěžovatele, že by zvláštnosti placení záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti (ať již jde o skutečnost, že je sráží a odvádí plátce, nikoliv poplatník této daně, že tyto zálohy se tudíž samozřejmě započítávají na celkovou daň poplatníka, a nikoliv plátce či že správce daně může ověřit, zda byly zálohy za jednotlivé kalendářní měsíce plátcem sraženy a odvedeny v souladu s § 38h zákona o daních s příjmů, až z celkového ročního vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti podaného plátcem daně dle § 38j odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů) vedla k jinému závěru než tomu, že se při platbě zálohy i před 20. dnem daného kalendářního měsíce jedná o úhradu „splatné daně" ve smyslu § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu, která má přednost před úhradou nedoplatku na příslušenství daně ve smyslu § 152 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

V této souvislosti ostatně již krajský soud v napadeném rozsudku výstižně poznamenal: *„Bez jednoznačně definované povinnosti plátce daně srazit a odvést zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků v určité výši a ve stanovené lhůtě by nemohlo dojít ke vzniku prodlení s úhradou záloh a uplatnění úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu. Staví-li se daňový řád ke splatné záloze jako ke splatné dani, (...) není důvod, aby ustanovení § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle kterého se úhrada daně na osobním daňovém účtu použije (...) nejprve na nedoplatky na dani a splatnou daň, bylo vykládáno jinak."* S tímto závěrem krajského soudu se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje a odkazuje též na důvodovou zprávu k daňovému řádu, která k § 152 uvádí, že se *„v rámci zlepšení postavení daňových subjektů předřazuje priorita úhrady daně před její příslušenství. Daňovému subjektu se umožňuje uhradit nejprve dlužnou daň a eliminovat tak vznik dalšího úročení"*. Kritérium stáří dané daňové pohledávky se pak v souladu s § 152 odst. 4 daňového řádu uplatní pouze v rámci jednotlivých skupin těchto pohledávek dle předchozích odstavců tohoto ustanovení, tedy pouze v tomto rozsahu dřívější datum splatnosti pohledávky rozhoduje, jak uvádí důvodová zpráva, *„na kterou platbu daně (posléze příslušenství daně) bude úhrada započtena na prvním místě"* (zvýraznění doplněno).

Z principu přednosti úhrady samotné daně před jejím příslušenstvím vychází zákonodárce také v důvodové zprávě k zákonu č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony, účinnému od 1. 3. 2011 (a tedy rozhodnému i pro nyní posuzovanou věc), kterým 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 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. Vzhledem k tomu, že za nedoplatek se ve smyslu § 153 považuje daň, která nebyla uhrazena v den splatnosti, dané ustanovení neumožňuje úhradu daně zapravit na daň, která je předepsána ke dni splatnosti daně. To by při doslovném výkladu znamenalo, že daňovému subjektu, který uhradí daň včas (rozuměj v den splatnosti), bude tato daň započtena nejprve na starší nedoplatky na dani (což je v pořádku), poté na nejstarší nedoplatky na příslušenství (což už vzhledem k vytýčenému cíli není v pořádku!) a teprve poté bude moci být zapravena na daň přiznanou za dané období. 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" (zvýraznění doplněno). Citovaná část důvodové zprávy se vztahuje přímo ke klíčové otázce posuzovaného případu a rovněž tedy nasvědčuje závěru, že záměrem zákonodárce bylo zahrnout zálohy uhrazené i před posledním dnem zákonné lhůty pod pojem splatná daň.

Vzhledem k uvedenému lze dospět k závěru, že se v případě platby provedené dne 19. 4. 2012 jednalo o úhradu již splatné daně ve smyslu § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ačkoliv její předpis byl dle vyjádření stěžovatele vygenerován až k 20. dni daného měsíce (rozhodující musí být právní zhodnocení dané otázky, nikoliv způsob, jakým správce daně, třeba i nesprávně, fakticky evidoval danou platbu na osobním daňovém účtu daňového subjektu). Správce daně tudíž postupoval nezákonně, pokud před úhradou této splatné daňové pohledávky upřednostnil splatnou pohledávku na příslušenství daně, ačkoliv byla staršího data. Námitky stěžovatele napadající shodné závěry krajského soudu tedy nejsou důvodné.

Pokud stěžovatel podotýká, že se krajský soud nevyjádřil k tomu, jakým způsobem by měl správce daně nedoplatek na příslušenství daně vymáhat, Nejvyšší správní soud konstatuje, že způsoby vymáhání daňových nedoplatků stanoví zákon a není věcí soudů správci daně poskytovat instrukce, jakým způsobem by měl v této oblasti postupovat, či dokonce spekulovat, jak činí stěžovatel, o tom, jaké možné situace mohou v praxi nastat. Lze snad jen říci, že omezení možnosti zapravit nedoplatek na příslušenství daně použitím úhrady jiné daňové pohledávky vyplývá ze samotného § 152 daňového řádu a byl to, jak dokládají výše citované důvodové zprávy, zjevný úmysl zákonodárce. Finančním orgánům tudíž nezbývá, než tuto zákonnou úpravu respektovat, přičemž Nejvyšší správní soud nevidí žádný důvod k tomu, nebude-li skutečně v konkrétním případě možné použít pro daný účel úhradu jiné daňové povinnosti a neuhradí-li zároveň daňový subjekt uvedený nedoplatek na příslušenství daně dobrovolně, proč by neměly přistoupit k daňové exekuci či jinému zákonnému způsobu jeho vymáhání.

IV.
Závěr a náklady řízení

Zdejší soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, měl by proto

vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení o kasační stížnosti důvodně vynaložil. Ze spisu však vyplývá, že mu v tomto řízení žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 27. dubna 2017

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu