



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D. a soudců Mgr. Jany Volkové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **A. B.**
sídlem S. 381/20, X Š.
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2018, č. j. 26544/18/5200-10424-700519,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou doručenou soudu dne 13. 8. 2018 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2018, č. j. 26544/18/5200-10424-700519, kterým zamítl odvolání žalobce, kterým se domáhal zrušení platebního výměru na úrok z prodlení na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. K věci uvedl, že v daňovém přiznání na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 vykázal daňovou povinnost ve výši 5 117 502 Kč. Tato daňová povinnost po svém konkludentním vyměření

prošla daňovou kontrolou žalovaného. Na jejím základě došel žalovaný k závěru, že daňová povinnost žalobce měla být nižší, a to 5 099 232 Kč. Proti tomuto závěru žalobce brojil odvoláním, které bylo zamítnuto. Následovala žaloba, na základě které došlo ke zrušení rozhodnutí o odvolání. V rámci nového posouzení došlo Odvolací finanční ředitelství k závěru, že správná daňová povinnost měla činit ještě méně, a to 5 017 722 Kč. Na základě proběhnuvšího přezkumného řízení a s tím spojeného zásahu Generálního finančního ředitelství se nakonec ustálila na částce 5 297 922 Kč. Žalobce rozporuje poslední krok, na základě kterého došlo k předepsání rozdílu ve výsledné dani na osobní daňový účet, a to včetně příslušenství. Žalobce má totiž za to, že k předepsání došlo po uplynutí lhůty pro placení daní dle § 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Mezi stranami přitom není sporu o skutkových okolnostech, žaloba tak míří do právního hodnocení.

2. Na základě ustanovení § 2 odst. 5 daňového řádu platí, že úrok z prodlení sleduje osud daně. Proto, uplyne-li lhůta pro placení daně u samotné daně, uplyne zároveň u příslušenství. Žalobce má za to, že tato lhůta uplynula marně před tím, než došlo k vydání platebního výměru na úrok z prodlení, potažmo než došlo k jeho zaúčtování na osobní daňový účet žalobce. Žalovaný naopak zastává názor, že 15 dní po nabytí právní moc dneš již konečného platebního výměru, tj. dne 13. 3. 2018, po uplynutí „původní“ lhůty pro placení daně počala běžet nová lhůta pro placení daně, ve shodě s ustanovením § 160 daňového řádu. S tím však žalobce zásadně nesouhlasí. Žalovaný totiž zcela přehlíží skutečnost, že uvedené ustanovení nezakládá vznik žádné nové lhůty, ale fakticky se jedná o přerušení původní lhůty pro placení daně ve smyslu § 160 věta druhá daňového řádu. Tedy, k přerušení nemůže dojít ve chvíli, kdy již původní lhůta uplynula, což je případ žalobce. Žalobce zdůrazňuje, že existuje pouze jediná lhůta pro placení daně, a to taková, která se u konkrétního daňového subjektu váže ke konkrétní dani konkrétního zdaňovacího období. Existuje-li pouze jediná lhůta pro placení daně, pak tato u žalobcovy daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období počala běžet dne 1. 7. 2011. Jelikož v následujících 6 letech nebyly učiněny žádné kroky ve smyslu § 160 daňového řádu, uplynula tato lhůta marně před tím, než na základě intervence Generálního finančního ředitelství stačilo dojít k jejímu přerušení dne 13. 3. 2018. Přerušení již dříve uplynulé lhůty nelze připustit. Poukazoval-li žalobce ve své námitce, že ke stanovení daně sice došlo v rámci lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, avšak již po uplynutí lhůty pro placení daně dle § 160 daňového řádu, nebyl žalovaný oprávněn daňovou povinnost předepsat včetně příslušenství na daňový účet žalobce.
3. Ve věci byl úrok z prodlení od začátku počítán z částky 280 200 Kč (tj. 99 780 Kč + 180 420 Kč), a to navzdory tomu, že tato částka nebyla od počátku v dispozici žalobce, stalo se tak jen na relativně krátkou dobu. Žalovaný sice zohlednil zůstatky na osobním daňovém účtu, avšak pochybil v tom, že od počátku úročil částku 280 200 Kč, namísto úročení částky 180 420 Kč. Vypočtený úrok je tedy nesprávný.
4. Postupem žalovaného došlo také k porušení zákazu retroaktivity, neboť ustanovení § 252 daňového řádu, jenž je hmotněprávním ustanovením úroku z prodlení, bylo významně novelizováno zákonem č. 267/2014 Sb., na základě kterého došlo mj. k vypuštění ustanovení stanovujícího strop úročení po uplynutí 5 let. Pro posuzování daňových povinností vzniklých do té doby bylo povinností žalovaného zvážit, jakou právní úpravu použít a je pochybením, pokud aplikoval úpravu novou, pro žalobce méně příznivou.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

Žalobce připomněl rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, sp. zn. 10 Afs 206/2017.

5. Zároveň žalobce poukázal na to, že žalobce dne 21. 10. 2011 ihned po zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, zaslal na účet správce daně částku 300 000 Kč, za účelem zastavení nabíhání citelného úroku z prodlení u kontrolovaných daňových povinností. V rámci zdaňovacího období roku 2010 dospěl správce daně k nižší daňové povinnosti žalobce a vznikl tak významný přeplatek ve výši cca 200 000 Kč, který byl žalobci zaslán dne 16. 8. 2012. Pokud by však správce daně hned napoprvé stanovil správnou daňovou povinnost, nedošlo by k nárůstu úroku z prodlení.
6. Žalovaný požadoval zamítnutí žaloby. Odkázal na napadené rozhodnutí a k jednotlivým námitkám uvedl, že pro účely výpočtu úroku z prodlení je nutno považovat lhůtu stanovenou rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 8. 2017 v trvání 15 dnů ode dne právní moci za náhradní lhůtu splatnosti, která nemá vliv na postup při rozhodování o výši úroků z prodlení. Jeho výše se bude vždy odvíjet ve smyslu § 252 odst. 2 daňového řádu od pátého pracovního dne následujícího po původním dni její splatnosti až do dne platby včetně, přičemž původním dnem splatnosti je v daném případě v souladu s § 135 odst. 3 daňového řádu 1. 7. 2011. Rozhodnutím ze dne 11. 8. 2017 byla daň z příjmů za zdaňovací období roku 2010 doměřena žalobci ve výši 180 420 Kč, ale celkový dluh ve výši 280 200 Kč byl uhrazen dne 30. 8. 2017. Z výpočtu úroku z prodlení je zřejmé, že v době od 3. 3. 2017 do 15. 8. 2017 nevznikal z částky 280 200 Kč úrok z prodlení s ohledem na probíhající přezkumné řízení ve věci rozhodnutí o odvolání ze dne 14. 3. 2016. Byly přitom zohledněny také veškeré přeplatky, které byly v rozhodné době evidovány a které žalobce v žalobě nerozporuje. K prekluzi práva žalovaný podotkl, že ve smyslu § 160 odst. 1 daňového řádu je pro počátek běhu lhůty pro placení daně rozhodný náhradní termín splatnosti. Běh základní 6 leté lhůty je tedy posuzován odděleně pro vyměřené daňové povinnosti a pro doměřené povinnosti. V dané věci neuběhla lhůta pro placení daně s ohledem na stanovení náhradní lhůty splatnosti daně dnem 30. 8. 2017.
7. K námitce nesprávného výpočtu úroku z prodlení žalovaný zdůraznil, že při výpočtu byla zohledněna jak částka 81 510 Kč skutečného přeplatku na osobním daňovém účtu žalobce v období od 15. 3. 2016 do 26. 5. 2016, tak částka 18 270 Kč v období od 3. 1. 2013 do 7. 1. 2013. K úrokovému stropu dle § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014 žalovaný uvedl, že běh úroků z prodlení, které vznikaly počínaje 1. 1. 2011, mohl být pětiletou lhůtou omezen poprvé v roce 2015; ustanovení o omezení uplatnění úroků z prodlení však bylo z daňového řádu vypuštěno již k 1. 1. 2015, tedy dříve, než bylo podle něj možno postupovat.
8. K postupu žalovaného, resp. správce daně, a žalobcem uhrazené částky 300 000 Kč a následně vráceného přeplatku, žalovaný podotkl, že přeplatek byl správcem daně při výpočtu zohledněn, nad to, částka 198 993 Kč byla na základě žádosti žalobce ze dne 15. 8. 2012 použita na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob manželky žalobce – L. B. Žalobci byl dále přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 164 061 Kč rozhodnutím ze dne 30. 8. 2017 právě z částky 280 200 Kč; jednání správce daně tak nelze považovat za nemravné.
9. Pokud se týče obsahu správních spisů, krajský soud zjistil, že žalobce podal dne 20. 6. 2011 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, vykázal

daň ve výši 5 117 502 Kč, kterou dne 22. 6. 2011 uhradil. Dne 17. 10. 2011 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů za uvedené zdaňovací období, tato byla ukončena zprávou o daňové kontrole dne 31. 7. 2012. Dne 9. 8. 2012 vydal Finanční úřad v Šumperku dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období ve výši -18 270 Kč. Proti uvedenému výměru si žalobce podal odvolání, které Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 18. 12. 2012 zamítlo. K žalobě žalobce uvedené rozhodnutí zrušil Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 28. 5. 2015, č. j. 22 Af 33/2013-61. Na základě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podal žalobce dne 27. 5. 2013 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, ve kterém navýšil daňovou povinnost o 280 215 Kč, kterou uhradil dne 27. 5. 2013. Dne 14. 3. 2016 vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí, kterým změnilo dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a snížilo daňovou povinnost o 99 780 Kč. Následně Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím o výsledku přezkoumání ze dne 11. 8. 2017 změnilo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství tak, že dílčí základ daně dle § 10 zákona o dani z příjmů změnilo na 35 787 882 Kč, výslednou daňovou povinnost změnilo na 5 297 922 Kč. Toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 22. 2. 2018.

10. Platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 11. 9. 2017, č. j. 1727362/17/3109-50521-805223 vyrozuměl správce daně žalobce podle § 252 daňového řádu o předpisu úroků z prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, který byl předepsán do evidence na osobní daňový účet dne 30. 8. 2017 ve výši 175 689 Kč, přičemž součástí je rovněž výpočet úroku z prodlení. Z přiloženého výpočtu krajský soud zjistil, že správce daně při výpočtu zohlednil, že v době od 3. 3. 2017 do 15. 8. 2017 nevznikal úrok z prodlení z částky 280 200 Kč, a dále, že mj. v období od 21. 10. 2011 do 1. 7. 2012 byl evidován přeplatek ve výši 300 000 Kč, přičemž správce daně dále podrobně rozepsal jednotlivá období a výši přeplateků v nich existujících. K odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Uzavřel v něm, že v důsledku dodatečného doměření daně a stanovení náhradní lhůty splatnosti dnem 30. 8. 2017 počala běžet další 6 letá lhůta pro placení daně a správce daně tak byl oprávněn sdělit a vymáhat související úrok z prodlení. K aplikaci § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014 uvedl, že běh úroků z prodlení, které vznikaly počínaje 1. 1. 2011, mohl být pětiletou lhůtou omezen poprvé v roce 2015; ustanovení o omezení uplatnění úroků z prodlení však bylo z daňového řádu vypuštěno již k 1. 1. 2015, tedy dříve, než bylo podle něj možno postupovat.

Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s takovýmto postupem účastníci vyslovili souhlas.
12. Předmětem přezkumu v dané věci není samotné stanovení daňové povinnosti, ale pouze rozhodnutí, kterým byla žalobci sdělena výše úroků z prodlení ve smyslu § 252 odst. 6 daňového řádu, resp. rozhodnutí o odvolání proti takovému rozhodnutí. Je přitom třeba

respektovat zásadu vymezenou v § 2 odst. 5 daňového řádu, že úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.

13. Žalobce vznesl na prvním místě námitku uplynutí lhůty k placení daně. Krajský soud se s argumentací žalobce neztotožňuje. Na prvním místě soud zdůrazňuje, že je třeba rozlišovat mezi splatností daně a stanovením náhradní lhůty splatnosti. Zatímco splatnost daně nastává obecně ve smyslu § 135 odst. 3 daňového řádu posledním dnem lhůty stanovené pro podání řádného daňového přiznání, je náhradní lhůta splatnosti daně stanovena v souladu s § 139 odst. 3 daňového řádu v případě, je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, případně, je-li daň stanovena z moci úřední. Nicméně, stanovením náhradní lhůty splatnosti se nemění primární datum splatnosti daně ve smyslu § 137 odst. 3 daňového řádu, pouze se daňovému subjektu stanoví lhůta, po kterou má možnost stanovenou daň uhradit, než bude moci správce daně přistoupit k jejímu vymáhání.
14. Ustanovení § 160 odst. 1 daňového řádu stanoví obecně lhůtu pro placení daně, když výslovně uvádí, že nedoplatek nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let, přičemž lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně, tedy dnem vymezeným v souladu s § 135 odst. 3 daňového řádu. Nicméně, citované ustanovení ve větě třetí stanoví zcela speciální výslovný režim běhu lhůty pro stanovení daně pro nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti. V takovém případě totiž začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně. Byť citované ustanovení pro uvedený případ nestanoví výslovně, že náhradním dnem splatnosti daně počne běžet lhůta pro placení daně znovu, je třeba tento závěr dovodit z kontextu jednak celého ustanovení a jednak systematiky daňového řádu ve smyslu lhůt pro stanovení a placení daně. Logikou žalobce by totiž bylo vyloučeno, aby v případě, že by v důsledku úkonů, které mají vliv na běh lhůty pro stanovení daně, avšak již nikoli na běh lhůty pro placení daně, byla daň stanovena ještě ve lhůtě určené pro její stanovení, avšak při absenci úkonů dle § 160 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu, již po uplynutí základní šestileté lhůty pro její placení (jak je tomu v zásadě v projednávané věci), byla daň také vymožena. Zjevným úmyslem zákonodárce tak bylo k vyloučení uvedeného stanovit výjimku právě pro případ existence nedoplatku daně, u něhož byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, a to v podobě nového běhu šestileté lhůty pro placení daně ode dne náhradní splatnosti daně. Z uvedeného důvodu nelze souhlasit s žalobcem, že nemůže dojít k „obnovení“ již jednou uplynulé lhůty pro stanovení daně, neboť právě citovaná výslovná zákonná úprava uvedené umožňuje. Podle krajského soudu je taková úprava plně v souladu s cíli stanovenými § 1 odst. 2 daňového řádu. Pokud tedy došlo ve věci ke stanovení náhradní lhůty splatnosti daňové povinnosti, počala dnem náhradní splatnosti běžet nová šestiletá lhůta pro placení daně. S ohledem na § 2 odst. 5 daňového řádu tudíž uvedené platí též ve vztahu k příslušenství daně.
15. Jako zcela nedůvodné je považovat také, nutno říci velmi obecné, námitky žalobce týkající se tvrzeného nesprávného výpočtu úroků z prodlení a nemravného postupu správce daně. Žalobce skutečně pouze obecně uvádí, že úrok z prodlení byl nesprávně *od začátku* počítán z částky 280 200 Kč, na místo úročení z částky 180 420 Kč. Toto tvrzení je však v přímém rozporu s napadeným platebním výměrem ze dne 11. 8. 2017, ze kterého naopak vyplývá srozumitelně a jasně, že správce daně po různá tam uvedená období neúročil celou částku 280 200 Kč, ale vždy zcela správně přihlížel jak k přeplatkům za tam uvedená období, tak

k probíhajícímu přezkumnému řízení ve věci stanovení samotné daňové povinnosti zcela v souladu s § 123 odst. 4 daňového řádu. Jako účelovou a velmi obecně formulovanou krajský soud vyhodnotil námitku nemravného jednání správce daně v souvislosti s tím, že žalobce dne 21. 10. 2011 uhradil částku 300 000 Kč, z níž mu posléze v důsledku nesprávně stanovené daňové povinnosti správcem daně vznikl přeplatek, který mu byl nadto vyplacen. K tomu je zapotřebí poznamenat, že přeplatek byl žalobci vrácen k *jeho žádosti* a v důsledku jeho žádosti již nebyl v dispozici správce daně. Nadto, k přezkumu rozhodnutí správce daně, kterým byla oproti samotným žalobcem přiznané dani vyměřena daleko nižší daňová povinnost, došlo opět pouze a jen v důsledku žalobcem uplatňovaných opravných prostředků. Nelze tedy za žádných okolností hovořit o tom, že by to byl správce daně, který by vůči žalobci postupoval nevstřícně či dokonce nemravně.

16. Pokud se týče námitky nesprávné aplikace § 252 odst. 2 daňového řádu s ohledem na novelu tohoto ustanovení provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., je třeba podle krajského soudu přisvědčit žalovanému, že s ohledem na absentující přechodná ustanovení není možné na uplatnění úroku z prodlení vůči žalobci, který počal běžet až v období roku 2011 (od „původní“ splatnosti daně ve smyslu § 135 odst. 3 daňového řádu), aplikovat právní úpravu účinnou do 31. 12. 2014 stanovující původně omezení 5 let, neboť toto omezení by bylo možné užít ve vztahu k žalobci poprvé až v roce 2016, tedy v době, kdy již právní úprava žádné omezení uplatnění úroku z prodlení neobsahovala. Nejedná se v daném případě o porušení zákazu retroaktivity, neboť v případě žalobce se do té doby platná právní úprava z uvedených důvodů nemohla uplatnit.

Závěr a náklady řízení

17. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný postupoval při vyrozumění o výši úroku z prodlení s úhradou daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 včetně jeho výpočtu v souladu se zákonem a žaloba tudíž není důvodná. Krajský soud ji proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
18. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

Poučení:

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

Olomouc 26. září 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph. D. v. r.
předsedkyně senátu