



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci

žalobce: VN 17 a. s., IČ: 27176631
sídlem náměstí Republiky 1079/1a, 110 00 Praha
zastoupený advokátem JUDr. Alešem Ondrušem
sídlem Bubeníčкова 502/42, 615 00 Brno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2015, č. j. 33555/15/5200-11433-702690,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se svou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 3. 2015, č. j. 826419/15/3001-51521-709382 – platební výměr, jímž podle § 264 odst. 14 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZSDP“), vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, tak, že předmětný úrok předepsaný do evidence na osobní daňový účet žalobce do dne 13. 12. 2014 žalovaný snížil z částky 772 134 Kč na částku 737 192 Kč.
2. Předmětný platební výměr správce daně vydal v rámci daňového řízení, kdy žalobce podal dne 19. 4. 2009 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008, v němž je uvedena daňová povinnost ve výši 1 956 150 Kč, která byla uhrazena zúčtováním záloh na daň zaplacených v kalendářním roce 2008.
3. Dne 26. 7. 2010 správce daně vydal dodatečný platební výměr č. j. 203948/10/288911702081 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, kterým žalobci doměřil daň ve výši 1 234 320 Kč. Nově stanovená daňová povinnost činila 2 989 680 Kč, penále pak částku 246 864 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 27. 7. 2011, č. j. 2329/11-1200-702271, změnil výši doměřené daně na částku 4 937 280 Kč, čímž se změnila i výše penále na částku 987 456 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 4. 10. 2011 žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 20. 12. 2013, č. j. 29 Af 127/2011-32, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 6. 2014, č. j. 6 Afs 23/2014-35, zamítl jako nedůvodnou, přičemž právní moci tento rozsudek nabyl dne 1. 7. 2014. Žalovaný posléze vydal dne 15. 8. 2014 rozhodnutí č. j. 21514/14/5000-14202-702271, kterým zrušil odvoláním původně napadené rozhodnutí správce daně ze dne 26. 7. 2010 a řízení zastavil.
4. V mezidobí, a to dne 13. 12. 2010 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008, ve kterém byla uvedena celková daňová povinnost ve výši 2 031 960 Kč, tj. oproti řádnému daňovému přiznání došlo ke zvýšení částky daně o 75 810 Kč, přičemž tato částka byla uhrazena dne 14. 12. 2010.
5. Dne 2. 8. 2011 podal žalobce druhé dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008, ve kterém byla uvedena nově zjištěná daňová ztráta ve výši 11 256 570 Kč, tj. došlo ke snížení částky daně o 2 031 960 Kč oproti poslední známé daňové povinnosti (z prvního dodatečného daňového přiznání).
6. Dne 8. 9. 2014, tj. po právní moci výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, podal žalobce třetí dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008, ve kterém byla uvedena nově zjištěná daňová povinnost ve výši 1 956 150 Kč. V souvislosti s tím vydal správce daně dne 3. 12. 2014 dodatečný platební výměr č. j. 3662471/14/3001-24801-708402 na daň z příjmů

právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, kterým žalobci nově stanovil celkovou daňovou povinnost ve výši 1 956 150 Kč, kterou žalobce plně uhradil dne 23. 9. 2014.

7. Následně dne 2. 3. 2015 správce daně vydal výše citovaný platební výměr, kterým vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, a to za každý den prodlení počínaje dnem 30. 9. 2011 až do 30. 6. 2014, kdy bylo dosaženo 5 let prodlení s úhradou ve smyslu § 252 odst. 2 daňového řádu. Jak již bylo zmíněno, výši tohoto úroku z prodlení žalovaný k odvolání žalobce posléze žalobou napadeným rozhodnutím snížil, přičemž tak učinil z toho důvodu, že z evidence daně z příjmů právnických osob vyplývá, že v období, za které byl správcem daně žalobci vypočten úrok z dodatečně doměřené daně za zdaňovací období kalendářního roku 2008, existovaly po určitou dobu na osobním daňovém účtu žalobce vratitelné přeplatky, konkrétně od 4. 11. 2011 do 25. 5. 2012 ve výši 94 272 Kč; od 26. 5. 2012 do 27. 5. 2013 ve výši 91 347 Kč a od 28. 5. 2013 do 30. 6. 2014 ve výši 91 123 Kč. Žalovaný proto s ohledem na skutečnost, že úrok z prodlení nemůže daňovému subjektu vzniknout, pokud má evidované vratitelné přeplatky, postupem podle § 154 daňového řádu přistoupil ke změně vypočteného úroku, v níž ve prospěch žalobce zohlednil vratitelné přeplatky.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

8. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
9. Žalobce, za použití obdobné argumentace, jakou použil již ve svém odvolání proti předmětnému platebnímu výměru správce daně, předně namítá, že správce daně, ani žalovaný vůbec nezohlednili okolnosti související s výše rekapitulovaným průběhem daňového řízení, kdy byl žalobce nucen navrátit svou daňovou povinnost v předchozí stav, tj. znovu zpětně upravit svou daňovou povinnost za zdaňovací období 2007, ale také za zdaňovací období 2008, přičemž jediným zákonným způsobem bylo podání dodatečného daňového přiznání za obě období podle § 141 daňového řádu, čímž došlo k opětovnému přesunu daňové povinnosti žalobce z roku 2007 zpět do roku 2008. Ačkoliv k této skutečnosti došlo v důsledku předchozího nesprávného postupu správce daně, při následném vyměření úroku z prodlení stanovil správce daně splatnost dodatečně tvrzené daně na původní termín.
10. Dle žalobce je nezbytné, aby se krajský soud zabýval tím, kdy a zda vůbec byl žalobce v reakci na nabytí právní moci citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 23/2014-39 povinen podat dodatečné daňové přiznání ve smyslu § 41 odst. 1 daňového řádu. Tedy určit, kdy v případě žalobce nastal den splatnosti, od kterého lze stanovit dobu prodlení a počítat úrok z prodlení dle § 63 ZSDP. V posuzovaném případě je totiž možné považovat za den splatnosti daňové povinnosti žalobce původní den splatnosti, tedy 30. 6. 2009, a aplikovat na něj sankční ustanovení o úrocích z prodlení (§ 252 daňového řádu a dříve § 63 ZSDP). Den splatnosti dodatečného daňového přiznání podaného žalobcem až dne 8. 9. 2014 pak při tomto výkladu nemohl nastat dříve, než právní skutečnosti zakládající důvod pro samotné podání, jak dle žalobce vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 5 Afs 1/2009-57 (judikatura správních soudů je dostupná rovněž na www.nssoud.cz). Za den splatnosti dodatečně tvrzené daňové

povinnosti je potom možné považovat jediné nabytí právní moci citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 23/2014-39, k čemuž došlo dne 1. 7. 2014, neboť pokud žalobci dodatečně vznikla v důsledku zákonem presumovaných skutečností povinnost dodatečně zpětně upravit základ daně, nelze považovat původně stanovenou daňovou povinnost za nesprávně nižší a při výpočtu úroku z prodlení vycházet již od data splatnosti daňové povinnosti za rok 2008. Žalobce měl povinnost podle § 141 odst. 1 daňového řádu podat dodatečné daňové přiznání do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tyto skutečnosti zjistil, což bylo 31. 8. 2014, a je si současně vědom, že tento eventuální termín nedodržel, neboť své dodatečné daňové přiznání podal až dne 8. 9. 2014. Za nesplnění této povinnosti mu tedy měla být správně vyměřena pokuta za opožděné tvrzení podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalobce by tak mohl být v prodlení s úhradou své splatné daňové povinnosti pouze 85 dní, a správce daně mu proto mohl vyměřit dle § 252 daňového řádu úrok z prodlení ve výši maximálně 66 054 Kč, nikoli však ve skutečně vyměřené výši.

11. Alternativním právním výkladem je však možno dle žalobce (s oporou v závěrech nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07, a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135) dospět i k jinému závěru, a sice že došlo k prekluzi předmětného úroku z prodlení. Žalobce uvádí, že ve smyslu § 264 odst. 5 ve spojení s § 160 odst. 1 a 2 daňového řádu došlo ke dni vydání, resp. doručení platebního výměru na úrok z prodlení k zániku veškerých daňových nedoplatků žalobce za rok 2008 (základ pro výpočet úroku z prodlení) v důsledku prekluze, a tedy zaniklo i právo na sdělení úroku z prodlení dle § 63 odst. 4 ZSDP. Platební výměr na úrok z prodlení tak nebyl vydán v souladu s právními předpisy (§ 63 odst. 4 a § 70 ZSDP ve spojení s § 264 odst. 5 a § 160 daňového řádu). Uvedené závěry vyplývají též z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265, dle kterého platí, že prekluzivní lhůta ke sdělení předpisu úroku z prodlení dle § 63 odst. 4 ZSDP (ve znění účinném do 31. 12. 2006) bude vždy shodná s prekluzivní lhůtou pro vybrání nedoplatku, jenž je základem pro výpočet úroku z prodlení. Určujícím tedy je, kdy započal běh tříleté prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 ZSDP pro sdělení výše úroku z prodlení s úhradou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, přičemž ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP je nutno vyložit tak, že k daňové prekluzi dochází po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nikoliv od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. V nyní projednávané věci tak dle názoru žalobce mohl správce daně sdělit žalobci úrok za prodlení s úhradou daně z příjmů právnických osob za rok 2008 nejpozději do 31. 12. 2012. Správce daně však předmětný platební výměr vystavil žalobci až dne 2. 3. 2015. Otázkou prekluze se ovšem dle žalobce správce daně, ani žalovaný nijak nezabývali, ačkoliv k datu podání dodatečného daňového přiznání prekluzivní tříletá lhůta již uplynula a žalobce tedy nebyl povinen dodatečné přiznání vůbec podávat, přičemž správce daně byl z moci úřední povinen zastavit vyměřovací řízení a k dodatečnému přiznání vůbec nepřihlížet, neboť daň již nešla stanovit. Za takové situace by pak správce daně nemohl ani vystavit platební výměr na úroky z prodlení z daňové povinnosti, která v důsledku prekluze již neexistovala.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně poukazuje na skutečnost, že námitku týkající se posouzení dne splatnosti, od kterého lze určit dobu prodlení a počítat penále (úrok z

prodlení dle § 63 ZSDP), žalobce ve shodném znění předkládal již ve svém odvolání, se kterou se žalovaný dostatečně vypořádal, a proto na příslušnou argumentaci, obsaženou na str. 6 až 12 odůvodnění rozhodnutí, odkazuje. Setrvává přitom na svém stanovisku, že daňový řád nepřipouští v tomto případě jinou lhůtu pro počátek úročení, než je zákonem (§ 141 odst. 2 daňového řádu) stanovená původní lhůta splatnosti daně. Daňový řád ani neřeší stavení lhůt pro podání souvisejících dodatečných daňových přiznání a jejich úhrad v průběhu soudního řízení. Úrok z prodlení vzniká ze zákona a jeho vznik není vázán na jiné podmínky než na ty, které jsou zákonem vymezeny.

13. Žalovaný nesouhlasí ani s žalobní námitkou ohledně prekluze daňové povinnosti žalobce a tedy i prekluze předmětného úroku z prodlení, kterou žalobce vznáší poprvé až v žalobě. Žalovaný je předně toho názoru, že v posuzovaném případě se jednalo o daňovou ztrátu za rok 2008, kterou bylo lze dle § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2014) uplatnit po dobu 5 let, tedy nejpozději za zdaňovací období roku 2013. Lhůta pro stanovení daně za rok 2013 začala běžet dne 1. 7. 2014 a skončila dne 3. 7. 2017, kdy také uplynula prekluzivní lhůta. V době podání třetího dodatečného daňového přiznání dne 8. 9. 2014 tak byla prekluzivní lhůta pro stanovení daně zachována. Následné úročení dodatečné doměřené daně vycházelo z třetího dodatečného daňového přiznání a úročena tak byla dodatečně doměřená a již pravomocná daň, přičemž platební výměr na úrok z prodlení nemá nic společného s vyměřováním daně, je deklaratorním rozhodnutím, kterým se daňovému subjektu sděluje předpis úroku z prodlení, neboť povinnost platit úrok z prodlení vzniká ze zákona (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 10 Afs 63/2014-60).
14. Žalovaný odmítá i argumentaci žalobce, že došlo k prekluzi předmětného úroku z prodlení, neboť i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 12. 9. 2014, č. j. 5 Afs 81/2014-47, dospěl k závěru, že § 47 odst. 1 ZSDP nelze pro určení lhůty pro vyrozumění o předpisu úroku z prodlení použít. Žalovaný pak opětovně poukazuje na závěry citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 63/2014-60, přičemž uzavírá, že v souladu s jeho závěry přezkoumal odvoláním napadený platební výměr na úrok z prodlení, kdy při přezkumu zjistil nesprávnost ve výpočtu úroku z prodlení, kterou ve prospěch žalobce také ve výroku rozhodnutí zohlednil. Žalovaný tak zásadně odmítá žalobcem tvrzenou nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

IV. Replika žalobce

15. Žalobce ve své replice setrvává na svých žalobních námitkách, neboť žalovaný se ve svém vyjádření dle jeho názoru nijak nevypořádal s jeho žalobní argumentací a převážně reprodukoval závěry, vyslovené již v napadeném rozhodnutí. Dle žalobce tak žalovaný nijak nezohlednil právě specifické okolnosti tohoto případu, kdy je třeba na úrok z prodlení nahlížet stejnou optikou jako na daňové penále. Na podporu své argumentace žalobce poukazuje na závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, týkající se povahy daňového penále jako trestu, které jsou plně aplikovatelné i na tento případ, neboť správcem daně vyměřený úrok z prodlení byl označen za následek platebního deliktu žalobce, ačkoliv se žádného takového deliktu nedopustil. Stejně tak žalobce nesouhlasí s argumentací žalovaného, v níž za nedůvodnou označil námitku žalobce ohledně prekluze, jelikož se v ní žalovaný opírá o judikaturu, která řeší povahu rozhodnutí formou platebního výměru v situaci, kdy je samotný daňový závazek prekludován, a tedy není s ohledem na odlišné skutkové okolnosti tohoto případu relevantní.

V. Posouzení věci soudem

16. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
17. Jak již bylo rekapitulováno, žalobce za stěžejní otázky nyní projednávané věci označuje jednak otázku týkající se posouzení dne splatnosti, od kterého lze určit dobu prodlení a počítat úrok z prodlení dle § 63 ZSDP, jednak otázku, zda nedošlo k prekluzi daňové povinnosti žalobce a tedy i prekluzi předmětného úroku z prodlení. Přestože od 1. 1. 2011 nabyt účinnosti daňový řád, nahrazující úpravu obsaženou v ZSDP, podle § 264 odst. 14 daňového řádu se pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do dne nabytí účinnosti daňového řádu, uplatní úrok z prodlení podle dosavadních právních předpisů, tedy pro posouzení obou nastolených otázek je nezbytné vycházet primárně z úpravy obsažené v ZSDP.
18. Dle § 63 odst. 1 ZSDP je *„daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti,“* dle odst. 2 téhož ustanovení *„daňovému dlužníku vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení.“* Podle § 63 odst. 7 ZSDP pak správce daně *„může daňového dlužníka vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního účtu daňového dlužníka.“* Podle § 40 odst. 1 ZSDP je *„daňové přiznání nebo hlášení povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. Není-li v tomto nebo v jiném daňovém zákoně stanoveno jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení.“* Konkrétní situace a podmínky, s nimiž se tato povinnost daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání váže, jsou vymezeny v § 41 odst. 1 ZSDP, dle něhož *„zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení. V dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení uvede daňový subjekt i den zjištění důvodů pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná (...).“*
19. Obdobnou úpravu povinnosti podat dodatečné daňové přiznání obsahuje i daňový řád, a to v § 141 odst. 1 daňového řádu, dle něhož zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, *„je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.“* Navazující § 141 odst. 2 daňového řádu pak stanoví oprávnění daňového subjektu ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, *„jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.“*

20. V nyní projednávané věci žalobce v průběhu daňového řízení, jak vyplývá z jeho odvolání (byť toto své tvrzení v žalobě relativizuje), vycházel z přesvědčení, že byl povinen podat v souladu s § 141 odst. 1 daňového řádu dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008, což také učinil, a to hned třikrát, jak již bylo výše rekapitulováno. Až v důsledku třetího dodatečného daňového přiznání ze dne 8. 9. 2014 k dani z příjmů právnických osob, ve kterém byla uvedena nově zjištěná daňová povinnost za zdaňovací období kalendářního roku 2008 ve výši 1 956 150 Kč a kde bylo uvedeno, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání byly zjištěny dne 25. 10. 2014, se žalobce ocitl v nedoplatku. Proto v souvislosti s tímto daňovým přiznáním vydal správce daně dne 3. 12. 2014 dodatečný platební výměr, kterým nově stanovil celkovou daňovou povinnost ve výši 1 956 150 Kč, se dnem splatnosti dne 30. 9. 2009. Následně dne 2. 3. 2015 správce daně vydal výše citovaný platební výměr na úrok z prodlení, kterým vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z prodlení, a to za každý den prodlení počínaje dnem 30. 9. 2011.
21. Žalobce nicméně setrvale rozporuje správcem daně stanovený den splatnosti (30. 6. 2009) nově zjištěné daňové povinnosti za zdaňovací období kalendářního roku 2008, neboť den splatnosti nemohl nastat dříve, než právní skutečnosti zakládající důvod pro samotné podání. Za den splatnosti, od kterého by se mělo započíst úročení, měl být považován den nabytí právní moci rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 23/2014-39, tj. 1. 7. 2014, a úročit se mělo do dne úhrady, tj. do 23. 9. 2014, čímž by výše úroku z prodlení činila pouze 66 054 Kč.
22. Krajský soud se ovšem s tímto názorem žalobce neztotožňuje a naopak se ztotožňuje s právním závěrem žalovaného, včetně způsobu, jakým jej s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti daného případu odůvodnil. Žalobce totiž podal dne 2. 8. 2011 druhé dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008, ve kterém byla uvedena nově zjištěná daňová ztráta ve výši 11 256 570 Kč, tj. došlo ke snížení částky daně o 2 031 960 Kč oproti poslední známé daňové povinnosti (v prvním dodatečném daňovém přiznání ze dne 13. 12. 2010). Tato částka uhrazené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008 ve výši 2 031 960 Kč byla použita dne 30. 9. 2011 na úhradu doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2007, a proto žalobce následně upravil svou poslední známou daňovou povinnost prostřednictvím podání (třetího) dodatečného daňového přiznání. Krajský soud je ovšem (ve shodě s žalovaným) toho názoru, že žalobce, pokud od samého počátku nesouhlasil se způsobem doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2007 (tento nesouhlas ostatně vyústil v podání správní žaloby a vydání citovaných rozsudků krajského a Nejvyššího správního soudu), neměl v daném případě povinnost stanovenou v § 141 odst. 1 daňového řádu podat další (druhé) dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008 na nižší daňovou povinnost, jak výslovně předpokládá citovaný § 141 odst. 2 daňového řádu. Zde je také jednoznačně vymezeno, že tento institut nelze použít v případě pochybení správce daně, a pokud tedy má daňový subjekt za to, že správce daně nepostupoval v řízení správně, musí využít jiných procesních prostředků (odvolání, popř. uplatnit podnět k přezkoumání rozhodnutí; srov. Matyášová, L., Grossová, M. E., *Daňový řád. Komentář.*, 2. vyd., Praha: Leges 2015, § 141). Lze tak přisvědčit závěru žalovaného, že

pokud by (druhé) dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost žalobce nepodal, nedošlo by ke vzniku předmětného úroku z prodlení.

23. Proto nelze souhlasit ani s názorem žalobce, že den splatnosti nemohl nastat dříve, než právní skutečnosti zakládající důvod pro samotné podání, který dle jeho názoru spočíval v nabytí právní moci rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 23/2014-39, tj. 1. 7. 2014, neboť tento rozsudek byl vydán v souvislosti s žalobou, v níž žalobce brojil proti způsobu stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007. Jak poukazuje i žalovaný, v případě stěžovatelem podaných daňových přiznání (řádných i dodatečných) se jednalo o přiznání k dani z příjmů právnických osob za jednotlivá, samostatná zdaňovací období kalendářního roku 2007 a kalendářního roku 2008, a proto je nutno na tyto případy nahlížet rovněž samostatně (obdobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2007, č. j. 2 Afs 150/2006-55). Za situace, kdy z třetího dodatečného daňového přiznání vyplývá, že daňová povinnost žalobce byla vyšší oproti poslední známé daňové povinnosti (z druhého dodatečného daňového přiznání), je evidentní, že tato povinnost nebyla řádně splněna, jakkoli byla již dříve řádně a včas zaplacená daň ve výši uvedené v řádném daňovém přiznání, a proto z důvodu existence nedoplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008 správce daně vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností za dané období. Správce daně a následně i žalovaný tak dle krajského soudu zcela správně dovodili, že v případě, kdy byla žalobci (v souvislosti se třetím dodatečným daňovým přiznáním) doměřena daň, byl žalobce v rozsahu tohoto doměrku v prodlení, neboť bezezbytku nezaplatil splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Byly tak splněny podmínky vyplývající z § 63 odst. 1 ZSDP a žalobci byl tedy zcela v souladu s § 63 odst. 2 ZSDP a § 264 odst. 14 daňového řádu předepsán úrok z prodlení.
24. Krajský soud se neztotožňuje ani s názorem žalobce, pokud jde o posouzení druhé nastolené otázky tohoto případu, tj. zda došlo k prekluzi daňové povinnosti žalobce a tedy i prekluzi předmětného úroku z prodlení. I v tomto ohledu krajský soud souhlasí s názorem žalovaného, prezentovaného ve vyjádření k žalobě, že úročení vycházelo z třetího dodatečného daňového přiznání a úročena tak byla dodatečně doměřená a již pravomocná daň, přičemž platební výměr na úrok z prodlení nemá nic společného s vyměřováním daně, je toliko deklaratorním rozhodnutím, kterým se daňovému subjektu sděluje předpis úroku z prodlení, neboť povinnost platit úrok z prodlení vzniká ze zákona. Uvedený názor totiž zcela koresponduje s názorem, k němuž dospěl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 63/2014-60, kde konstatoval, že „*přezkoumává-li žalovaný rozhodnutí, kterým bylo daňovému subjektu vyměřeno penále, zjišťuje toliko, zda existuje pravomocné rozhodnutí o daňové povinnosti (včetně otázky, zda bylo řádně doručeno), zda skutečně stěžovatel platební povinnost nesplnil ve lhůtě stanovené v tomto rozhodnutí a zda se penále počítá v souladu s právními předpisy. Tímto rozsahem přezkumu je pak při zachování zásady dispoziční vázán rovněž soud. Rozhodnutí o daňové povinnosti existuje, je pravomocné, nebylo žádným orgánem zrušeno. Otázku zákonnosti vyměření daně proto soud v nynějším případě řešit nemohl, neboť se mýlí s předmětem tohoto řízení.*“ (obdobně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004-62, či ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 2/2012-124).
25. Pokud jde o námitku žalobce, že došlo k prekluzi předmětného úroku z prodlení, v níž vychází z výkladu § 47 odst. 1 ZSDP, nelze než (shodně s žalovaným) poukázat na závěry,

vyslovené v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 81/2014-47, v nichž dovodil, že

„§ 47 odst. 1 ZSDP nelze pro určení lhůty pro vyrozumění o předpisu úroku z prodlení použít. Toto ustanovení totiž upravuje vyměření daně, přičemž úrok z prodlení se nevyměřuje, ale ve smyslu § 63 odst. 3 ZSDP se předepisuje. Povinnost hradit úrok z prodlení je totiž založena přímo zákonem, resp. úrok z prodlení nabíhá při splnění zákonných podmínek a v okamžiku jejich splnění je také úrok z prodlení splatný. Daňový dlužník se pak o předpisu úroku z prodlení podle § 63 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2008, „kdykoliv“ vyrozumí“. Lze sice přisvědčit názoru žalobce, že lhůta pro vyrozumění o předpisu úroku z prodlení podle § 63 odst. 4 věty čtvrté, část věty za středníkem ZSDP je lhůtou prekluzivní, jak ostatně konstatoval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265, neboť citované ustanovení říká, že „vyrozumět daňového dlužníka o předpisu daně lze jen v této lhůtě. Formulace § 63 odst. 4 ZSDP se svým obsahem blíží formulaci v § 47 odst. 1 d. ř., která stanoví, že „(...) nelze daň vyměřit ani doměřit (...)“ v tam stanovené lhůtě. Naopak v § 70 odst. 1 d. ř. se stanoví, že právo tam uvedené „se promlčuje“ ve stanovené lhůtě, přičemž obsah tohoto pojmu je v následujícím odst. 3 téhož paragrafu jednoznačně charakterizován pravidlem běžným pro soukromoprávní institut promlčení, a sice že k promlčení se přihlídně jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky. Jestliže tedy § 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem pojmu „promlčení“ neužívá a naopak používá formulace blízká se té, která v jiném ustanovení d. ř. upravuje prekluzi práva, znamená to, že tato věta neodkazuje na celý institut promlčení práva podle § 70 d. ř. jako takový, nýbrž toliko na tam stanovenou lhůtu mající určitou délku a určitý počátek svého běhu.“ Z výše uvedeného vyplývá, že počátek běhu lhůty dle § 63 odst. 4 ZSDP je totožný s počátkem běhu lhůty podle § 70 odst. 1 ZSDP. Proto za situace, kdy se z výše uvedeného důvodu neaplikuje lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 ZSDP (nyní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu), je nutné vycházet z lhůty pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku, kterým úrok z prodlení jako příslušenství daně je, tedy opět z lhůty promlčecí podle

§ 70 odst. 1 ZSDP, a to včetně počátku jejího běhu, pro jehož určení je rozhodným původní den splatnosti daně.

26. V nyní projednávaném případě správce daně vyměřil žalobci úrok z prodlení za zdaňovací období roku 2008, která byla splatná ke dni 30. 6. 2009. Původní lhůta splatnosti dodatečně doměřené daňové povinnosti za výše uvedené zdaňovací období započala tedy běžet za účinnosti ZSDP, stejně jako lhůta pro předepsání úroku z prodlení. Konkrétně dle § 70 odst. 1 ZSDP započala lhůta k vybrání dodatečně doměřené daňové povinnosti, resp. ke sdělení výše předepsaného úroku běžet od 1. 1. 2010, neboť dle tohoto ustanovení se lhůta k vybrání daně promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal nedoplatek splatným. Tato lhůta ovšem neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu (účinný od 1. 1. 2011), a proto je třeba vycházet z přechodných ustanovení daňového řádu, a to z § 264 odst. 5 daňového řádu, dle něhož se „*délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro placení daně.*“ Tímto předvídaným ustanovením je
- § 160 odst. 1 daňového řádu, který stanoví délku lhůty pro placení daně v délce šesti let, tedy v téže délce jako citovaný § 70 odst. 1 ZSDP. Pokud tedy správce daně vydal*

předmětný platební výměr na úrok z prodlení dne 2. 3. 2015 a žalobci (daňovému poradci žalobce) ho doručil tentýž den, učinil tak v zákonem stanovené lhůtě, neboť konec šestileté lhůty dle § 70 odst. 1 ZSDP a následně § 160 daňového řádu by nastal až dne 31. 12. 2015. Námitka žalobce, že došlo k prekluzi předmětného úroku z prodlení, tedy není důvodná.

27. Pokud žalobce ve své replice poukazuje na skutečnost, že by na úrok z prodlení ve smyslu § 63 ZSDP mělo být nahlíženo jako na daňové penále a tedy měly být i aplikovány závěry citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 210/2014-57, týkající se povahy daňového penále jako trestu, s tímto názorem se krajský soud neztotožňuje, mimo jiné z toho důvodu, že mu brání závěry vyslovené v judikatuře Nejvyššího správního soudu, včetně citovaného usnesení rozšířeného senátu. Je totiž třeba vycházet z vývoje institutu daňového penále, původně (do 31. 12. 2006) obsaženého pouze v § 63 ZSDP, díky čemuž byl vnímán jako kombinace penále (roční úrok dosahoval v některých případech výše až 73 % p. a. za prvních 500 dnů prodlení) a úroku z prodlení (penále se počítalo za každý den prodlení a po 500 dnech se určovalo výpočtem z diskontní sazby České národní banky; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005-43). Přijetím zákona č. 230/2006 Sb., který s účinností od 1. 1. 2007 novelizoval ZSDP, došlo nicméně k rozdělení institutu daňového penále, a to na penále samostatně upravené v § 37b ZSDP a úrok z prodlení, jehož úprava byla ponechána v § 63 ZSDP. Zatímco institut penále uvedenou změnou získal nový obsah, kdy se jednalo o jednorázovou sankci danou procentuální sazbou z částky daně, odpočtu či ztráty nesprávně uvedené v daňovém přiznání; úrok z prodlení si i nadále zachoval povahu paušalizované náhrady za újmu způsobenou státnímu rozpočtu v důsledku prodlení při úhradě daně. Uvedené rozdělení se pak promítá i do závěrů, přijatých v citovaném usnesení rozšířeného senátu č. j. 4 Afs 210/2014-57, v němž se Nejvyšší správní soud výhradně zabývá povahou penále ve smyslu § 37b ZSDP, přičemž jednoznačně odmítá na danou věc aplikovat závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011-82, či ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011, v nichž se Nejvyšší správní zabýval povahou penále podle § 63 ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2006, a kde dospěl k závěru, že *„nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů) je nelze chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).“* Z uvedeného vyplývá, že při posouzení povahy úroků z prodlení dle § 63 ZSDP (ve znění účinném od 1. 1. 2007), coby paušalizované náhrady eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů, nemající ovšem povahu trestní sankce, je třeba vycházet ze závěrů, přijatých Nejvyšším správním soudem v citovaných rozsudcích, nikoliv tedy ze závěrů citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 4 Afs 210/2014-57, jak nesprávně činí žalobce. Pro úplnost je vhodné dodat, že oba zmíněné instituty (pouze s nepatrnými změnami) převzal i daňový řád, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011. V Důvodové zprávě navrhovatel zákona uvedl, že penále (dle § 251 daňového řádu) je *„[...] obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší, nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt a který má povahu platebního deliktu“*. Naproti tomu úrok z prodlení (dle § 252 daňového řádu) byl charakterizován jako *„[...] ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou“*. Na výše uvedeném nic nemění

ani nesouhlas žalobce s takto nazíranou povahou institutu úroku z prodlení ze strany zákonodárce, ani žalobcem předložené subjektivní tvrzení o tom, že správce daně v jeho případě na úrok z prodlení nazíral jako na následek platebního deliktu žalobce a tedy i sankci.

VI. Závěr a náklady řízení

28. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
29. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 18. prosince 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu