



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 v právní věci žalobce: **Slovenské elektrárne, a.s. – organizační složka**, se sídlem Praha 1, Rybná 682/14, IČ 269 71 801, zast. Fučík a partneři, osoba vykonávající daňové poradenství, se sídlem Praha 1, Klimentská 1207/10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30.5.2013, č.j. 15110/13/5000-14302-711310,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 21.11.2012 č.j. 77962/12/013810108855, č.j. 77963/12/013810108855, č.j. 77964/12/013810108855, č.j. 77965/12/013810108855, č.j. 77966/12/013810108855 a č.j. 77967/12/013810108855 (dále též předmětné platební výměry) ve věci úroků z prodlení podle § 264 odst. 14 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a § 63 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) za zde uvedená zdaňovací období, a prvoinstanční správní rozhodnutí potvrzena.

Žalobce v podané žalobě předně obsáhle popsal skutkový stav a tvrdil, že na základě dodatečných daňových přiznání na daň nižší, zejména na základě dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období únor 2011, vznikly zpětně na osobním daňovém účtu žalobce přeplatky, které měly být započteny na úhradu daňových nedoplatků vzniklých zpětně na základě podání dodatečných daňových přiznání na daň vyšší. Konstatoval, že žalobou napadá

rozhodnutí žalovaného v části, týkající se posouzení délky úročení prodlení žalobce s úhradou daňové povinnosti za zdaňovací období srpen 2010 (až do 31.5.2012) a v části, týkající se posuzování otázky, zda byly naplněny zákonné předpoklady pro vznik úroku z prodlení s úhradou daně za zdaňovací období březen 2011, červen 2011, prosinec 2011, leden 2012, únor 2012 a březen 2012 (bod I až IV žaloby). Konkrétně pak tvrdil, že se na úhradu nedoplatku podle § 152 odst. 2 daňového řádu použije přeplatek a nikoli vratitelný přeplatek, který je pojmově užší než přeplatek, neboť vratitelným se přeplatek stává až v případě, že přeplatek nelze použít na úhradu nedoplatku na stejném osobním daňovém účtu daňového subjektu nebo převést na nedoplatek téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle § 152 odst. 4 daňového řádu. K tomu poukázal na § 105 zák. č. 235/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), který vymezil další podmínky pro vznik vratitelného přeplatku, jež musí být splněny pro vrácení přeplatku na DPH.

V *prvním žalobním bodu* žalobce tvrdil nezákonnost žalovaného rozhodnutí spočívajícího v tom, že se žalovaný zabýval právní otázkou vzniku vratitelného přeplatku a nikoli právní otázkou vzniku přeplatku. Nesprávnost a nezákonnost použití § 105 odst. 4 zákona o DPH žalobce spatřoval dále ve skutečnosti, že se celý § 105 aplikuje pouze na případy vrácení nadměrného odpočtu. Žalobce na základě podání dodatečných daňových přiznání na daň nižší, snížil v příslušných zdaňovacích obdobích vlastní daňovou povinnost. V žádném zdaňovacím období nevznikl žalobci ani po podání dodatečného daňového přiznání nadměrný odpočet, ale žalobce nadále vykazoval vlastní daňovou povinnost pouze v nižší výši. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nadměrný odpočet na základě podaných dodatečných daňových přiznání vůbec nevznikl, nelze v této věci § 105 odst. 4 zákona o DPH aplikovat. Za rozhodnou pro posouzení považoval žalobce právní otázku vzniku přeplatku. K tomu tvrdil, že daňový řád vznik přeplatku výslovně neupravuje, v § 154 odst. 1 je pouze jeho definice. K tomu poukázal na řádné daňové přiznání za období únor 2011, kde přiznal a uhradil vyšší daňovou povinnost, než byl povinen a státní rozpočet tedy nebyl nijak zkrácen. Naopak stát disponoval po určitou dobu větším množstvím peněžních prostředků. Předpis daňové povinnosti na debetní straně osobního daňového účtu byl od počátku nesprávný, proto došlo k jeho opravě na základě dodatečného daňového přiznání. Poté je vždy třeba ke konkrétnímu datu posuzovat hodnotu debetní strany osobního daňového účtu ve výši, jaká měla být správně dle zákona a nikoli ve výši, jak byla nesprávně uvedena. Přeplatek, tudíž podle názoru žalobce vznikl k datu, ke kterému prostředky na kreditní straně osobního daňového účtu převyšovaly předpisy a odpisy na debetní straně osobního daňového účtu ve správné hodnotě, byť byla tato správná hodnota zjištěna až zpětně. Předpisy a odpisy na osobním daňovém účtu mají dle názoru žalobce pouze deklaratorní povahu. Podle názoru žalobce přeplatek na dani vzniká (konstituuje se) ke dni původní splatnosti daně. Od vzniku přeplatku je třeba odlišit jeho zjištění, ke kterému může dojít i později po datu jeho vzniku, např. na základě dodatečného daňového přiznání nebo na základě daňové kontroly. K tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též NSS) ze dne 25.7.2007, č.j. 1 Ans 1/2007 z něhož citoval a měl za to, že na závěrech NSS nic nezměnil ani rekodifikace daňového práva přijetím daňového řádu od 1.1.2011.

V *druhém žalobním bodu* namítal nedodržení zásady přiměřenosti s tím, že přeplatky z titulu podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2010 ve výši 14.585,- Kč a za zdaňovací období únor 2011 ve výši 568.461,- Kč vznikly již ke dni původní splatnosti daně za uvedené zdaňovací období. Vzniklým přeplatkem byl zároveň uhrazen nedoplatek, který vznikl z titulu podání dodatečného daňového podání za období srpen 2010 ve výši 303.854,- Kč. Na základě této úhrady daňového nedoplatku mělo dojít k ukončení

doby rozhodné pro výpočet úroku z prodlení za opožděnou úhradu DPH za zdaňovací období srpen 2010. Zbývající část přeplatku vzniklého z titulu dodatečného daňového přiznání za období únor 2011 měla být podle názoru žalobce použita na úhradu nedoplatků vzniklých z titulu dodatečných daňových přiznání na daň vyšší za zdaňovací období březen, červen a prosinec 2011, nedoplatku vzniklého z opožděné úhrady daňové povinnosti za období leden 2012 a částečně také na úhradu nedoplatku vzniklého z titulu podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší za období únor 2012. Na úhradu nedoplatků měly být také použity přeplatky z titulu podání dodatečného daňového přiznání za období květen a listopad 2011. Na základě uhrazení daňových nedoplatků daňovými přeplatky (které vznikly dříve než nedoplatky) nebyl žalobce v prodlení s úhradou svých daňových povinností (státní rozpočet nebyl krácen) a tudíž nebyl dán důvod pro vznik úroků z prodlení. Nedoplatek a přeplatek z titulu podání dodatečných daňových přiznání vzniká k původnímu datu splatnosti daně. Postup, kdy nedoplatek pro účely stanovení úroku z prodlení vznikne k původnímu datu splatnosti a přeplatek pro stejné účely až k datu náhradní splatnosti daně po podání dodatečného daňového přiznání, je podle názoru žalobce v příkrém rozporu se základním principem přiměřenosti a v rozporu s požadavkem na správné a spravedlivé zdanění. Takovým postupem dochází k uvalení úroků z prodlení v případě, kdy státní rozpočet není žádným způsobem zkrácen a dokonce disponuje v dané chvíli větším množstvím peněžních prostředků, než byl daňový subjekt povinen do státního rozpočtu zaplatit. Pokud daňový řád výslovně nestanoví datum vzniku přeplatku z titulu dodatečného daňového přiznání, je takové datum nutno dovodit výkladem zákona. Za použití logického a teologického výkladu dospěl k závěru, že přeplatek z titulu podání dodatečného daňového přiznání vzniká ke dni původní splatnosti daně. Jazykový výklad sice připouští dvě varianty, v takovém případě by však měla být situace posouzena ve prospěch daňového subjektu. K tomu poukázal na nález Ústavního soudu II. ÚS 487/2000.

Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný argumentoval obdobně jako v odůvodnění svého rozhodnutí. Přisvědčil žalobci, že otázkou vzniku přeplatku a nedoplatku se opakovaně zabýval jak NSS, tak i Ústavní soud, a že povaha těchto institutů se s účinností daňového řádu nezměnila tak zásadně, aby nebylo možno vycházet z judikatury NSS k úpravě ZSDP. Odmítl však tvrzení, že žalobcem citované rozhodnutí NSS ve věci sp. zn. 1 Ans 1/2007 je použitelné i pro tuto situaci, neboť se tento rozsudek zabývá vznikem penále (ve smyslu institutu, který byl následně upraven obdobnou úpravou úroku z prodlení) u daně dodatečně vyměřené na základě daňové kontroly podle § 46 ZSDP. Postup pro podání dodatečného daňového přiznání a jeho právní následky byly zakotveny v § 41 citovaného zákona. Žalovaný proto odkázal na rozhodnutí NSS, která se zabývají posouzením dne platby, pokud jsou na základě dodatečného daňového přiznání zjištěny za různá zdaňovací období jak přeplatky, tak i nedoplatky, což je prakticky stejná situace jako v žalobcově případě. K tomu zmínil rozsudek ze dne 19.3.2008, č.j. 2 Afs 120/200-49 a citoval z něj. Dále poukázal i na další rozhodnutí, např. rozsudek NSS ze dne 27.9.2007, č.j. 2 Afs 150/2006-55, ve kterém je řešena téměř totožná věc a z něhož rovněž obsáhle citoval. Dále zmínil další rozsudek NSS ze dne 8.10.2009, č.j. 7 Afs 81/2009-64 a právní větu v něm formulovanou: „*Přeplatek na dani (zde dani z přidané hodnoty) z titulu dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost (§ 41 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) vzniká ke dni splatnosti dodatečně vyměřené daně (§ 41 odst. 1 téhož zákona), a to za současného splnění podmínky § 64 odst. 1 citovaného zákona, tj. že k tomuto okamžiku částka plateb převyšuje splatnou daň*

včetně příslušenství daně. Okamžik původního dne splatnosti daně (§ 40 odst. 1 citovaného zákona) je proto nerozhodný. “

Žalovaný nepřisvědčil hlavní žalobní námitce, tj. k jakému okamžiku vznikly přeplatky na dani na základě dodatečného daňového přiznání a tvrdil, že pokud zde byl jakýkoliv rozpor výkladu dotčených zákonných ustanovení, ustálená judikatura NSS tyto pochybnosti zcela odstranila. Trval na tom, že věc byla zcela správně právně posouzena, když byl úrok z prodlení žalobci předepsán za dobu od původního dne splatnosti do dne 31.5.2012, což byl poslední den lhůty k podání dodatečného daňového přiznání a zároveň den, kdy na základě těchto dodatečných daňových přiznání vznikly přeplatky na DPH za jiná zdaňovací období.

K námitce žalobce stran použití nesprávných právních předpisu a poukazu žalovaného v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí na vratitelné přeplatky uvedl, že tzv. „vratitelnost“ přeplatku je pouze jednou z vlastností přeplatku, která se musí postupem podle daňového řádu nejprve zjistit. Pokud jsou podmínky vrácení přeplatku naplněny, je přeplatek vratitelný od samého počátku, nikoli od okamžiku osvědčení jeho „vratitelnosti“. Přeplatek tedy vzniká stále ve stejný okamžik a výraz vratitelný označuje pouze oprávnění daňového subjektu s tímto přeplatkem disponovat. Žalovaný tedy nepovažoval vratitelný přeplatek za zcela samostatnou kategorii, na základě které by bylo možno žalobcovu věc posoudit jinak. V odůvodnění svého rozhodnutí poukázal na znění relevantní právní úpravy a došel ke správnému závěru, že v případě, že žalobce v řádných daňových přiznáních tvrdil dani nižší, než měl, je povinen uhradit úrok z prodlení ode dne původní splatnosti až do dne zaplacení. Pokud je vedle nedoplatku evidován i přeplatek na téže dani vzniklý za jiné zdaňovací období, musí být tento přeplatek použit na úhradu nedoplatku, přičemž dnem platby je den vzniku přeplatku. V žalobcově případě vznikl přeplatek až uplynutím lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání, tj. 31.5.2013.

Pokud žalobce poukazoval na účetní operace v daňové evidenci, předpisy a odpisy na svém osobním daňovém účtu, jedná se podle žalovaného o úkony spíše administrativní povahy, které na posouzení momentu, ke kterému bude ukončeno úročení pro zaplacení nedoplatku, nemohou mít žádný vliv.

K zásadě přiměřenosti konstatoval, že základní zásady správy daní, stejně jako právní zásady obecně, nejsou přímo aplikovatelné a v žádném případě nemohou mít přednost před právní úpravou. Správce daně k nim samozřejmě přihlíží, ale používá je jako aplikační a interpretační korektiv v mezích jednotlivých ustanovení. Ani s přihlédnutím v zásadě přiměřenosti nelze akceptovat žalobcův výklad o zpětné úhradě nedoplatku na dani přeplatkem, který byl ale vyměřen až na základě dodatečného daňového přiznání.

Žalovaný žádal, aby soud žalobu zamítl.

Soud o věci jednal bez nařízení ústního jednání podle § 51 odst. 1 s.r.s., neboť účastníci takový postup soudu akceptovali.

Žalobce důkazy k prokázání svých tvrzení nenavrhoval. Soud proto o nich nerozhodoval.

Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Při posouzení vyšel z následující právní úpravy:

Podle § 141 odst. 1, 2 daňového řádu v rozhodném znění 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. (2) Daňový subjekt je oprávněn 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.

Podle § 144 odst. 1, 2 téhož zákona neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu. (2) Za den doručení dodatečného platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, a bylo-li dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.

Podle § 252 odst. 1, 2, 6 téhož zákona daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. (2) 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. (6) Správce daně může daňový subjekt vyzkoušet o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu.

Podle § 264 odst. 14 téhož zákona pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z prodlení podle dosavadních právních předpisů.

Podle § 63 odst. 1, 2 ZSDP v rozhodném znění daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. (2) 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 § 101 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění plátce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost, pokud zákon nestanoví jinak. Tuto lhůtu nelze prodloužit. Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, s výjimkou daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží podle § 20,66a) u kterého je splatnost daně stanovena celními předpisy.

Podle § 105 odst. 4 téhož zákona za den vzniku vratitelného přeplatku se považuje den vyměření a vratitelný přeplatek se vrátí, pokud činí více než 100 Kč.

Podstatou sporu je posouzení, k jakému okamžiku vznikly přeplatky na DPH na základě dodatečného daňového přiznání, resp. zda přeplatek existoval již od původního dne splatnosti daně, podáním dodatečného daňového přiznání došlo jen k jeho „zjištění“, dnem platby je termín o původní splatnosti daňové povinnosti, či nikoli.

Z obsahu spisového materiálu, rozhodnutí správních orgánů obou stupňů a o vyjádření žalovaného k podané žalobě k žalobním bodům vyplynulo, že žalobce podal 28.5.2012 dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též DPH) s datem zjištění 30.4.2012 za zdaňovací období srpen 2010 – dodatečně přiznané DPH ve výši 303.854,- Kč, kterou uhradil žalobce dne 31.5.2012; prosinec 2010 – snížení daňové povinnosti ve výši 14.585,- Kč; únor 2011 – snížení daňové povinnosti ve výši 568.401,- Kč; březen 2011 – dodatečně přiznané DPH ve výši 95.611,- Kč, které žalobce uhradil dne 31.5.2012; květen 2011 – snížení daňové povinnosti ve výši 5.649,- Kč; červen 2011 – dodatečně přiznané DPH ve výši 29.692,- Kč uhrazené 31.5.2012; listopad 2011 – snížení daňové povinnosti ve výši 113.427,- Kč; prosinec 2011 – dodatečně přiznané DPH ve výši 479,- Kč uhrazené 31.5.2012. DPH za zdaňovací období leden 2012 podal žalobce v řádném termínu, tím byla vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 59.605.510,- Kč, kterou žalobce hradil dne 27.2.2012 částkou 59.531.572,- Kč, dne 28.2.2012 částkou 60.400,- Kč, dne 6.3.2012 částkou 6.578,- Kč a dne 31.5.2012 částkou 6.960,- Kč. Žalobce podal dále dodatečné daňové přiznání k DPH za období březen 2012 dne 3.5.2012, tím bylo vyměřeno zvýšení daňové povinnosti o 115.755,- Kč, kdy tuto částku žalobce uhradil ke dni 30.4.2012. Dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2012 podal žalobce dne 25.7.2012 a na jeho základě bylo dne 31.7.2012 žalobci vyměřeno zvýšení daňové povinnosti o 375.724,- Kč, které žalobce uhradil ve výši 13.249,- Kč ke dni 31.5.2012 a ve výši 362.475,- Kč ke dni 31.7.2012. Dodatečné daňové přiznání k DPH za únor 2012 podal žalobce 25.7.2012 a na jeho základě bylo dne 31.7.2012 vyměřeno zvýšení daňové povinnosti o 251.456,- Kč, kdy tuto částku žalobce uhradil 31.5.2012.

Za tohoto stavu vydal dne 21.11.2012 správce daně předmětné platební výměry na úrok z prodlení. Proti nim se žalobce odvolal a namítal obdobně jako v žalobě, že úročení není v souladu s daňovým řádem, kdy správce daně úročí částky až do 31.5.2012, přičemž vyměřením dodatečných daňových přiznání a z nich vzniklých nadměrných odpočtů, především nadměrného odpočtu v únoru 2011, mělo dojít k ukončení úročení k tomuto datu.

Žalovaný s odvolacími námitkami nesouhlasil a poukázal na § 105 odst. 4 zákona o DPH a § 141 a 144 daňového řádu s tím, že v posuzovaném případě vznikl vratitelný přeplatek za zdaňovací období únor 2011 vyměřením dodatečného daňového přiznání dne 31.5.2012. Před okamžikem vyměření tedy vratitelný přeplatek z důvodu deklarovaného snížení daňové povinnosti dodatečným daňovým přiznáním za zdaňovací období únor 2011 neexistoval. Přisvědčil žalobci, že mělo dojít k ukončení úročení k datu vzniku přeplatku a uvedl, že k tomuto datu bylo úročení také skutečně ukončeno. Vratitelné přeplatky vyplývající z dodatečných daňových přiznání za období prosinec 2010, únor 2011, květen 2011 a listopad 2011 vznikly dne 31.5.2012 a k témuž datu bylo úročení dodatečně přiznaných daňových povinností za zdaňovací období srpen 2010, březen 2011, červen 2011, prosinec 2011, únor 2012 a vlastní daňové povinnosti za období leden 2012 ukončeno. V případě úroku z prodlení za období březen 2012 byla daňová povinnost uhrazena plně až 31.7.2012. Žalovaný tak po přezkoumání rozhodnutí správce daně, kterým byl žalobce vyrozuměn o předpisu z úroku z prodlení zjišťoval, zda byly naplněny zákonné předpoklady § 252 daňového řádu, resp. § 63 zákona č. 337/1992 ZSDP neboť pokud byly zákonné podklady pro předpis úroku z prodlení splněny, pak žalovaný jen zkoumá, zda byl úrok z prodlení vypočten za použití správné sazby a stanoven za správný početní prodlení. V předmětné věci dospěl žalovaný k závěru, že úroky z prodlení byly předepsány v souladu s § 252 daňového řádu, resp. § 63 SZDP a neshledal odvolací námitky důvodnými.

Soud předně uvádí, že uvedená problematika je řešena judikaturou správních soudů. Rozsudek NSS, na který žalobce v podané žalobě poukazoval (ve věci sp. zn. 1 Ans 1/2007

z 25.7.2007) byl překonán pozdější již ustálenou judikaturou NSS (naposledy rozsudkem ze dne 18.5.2016, č.j. 6 Afs 247/2015-33) již byl konstatován *rozdílný režim příslušenství daně v případech, kdy vznikl daňový nedoplatek či přeplatek, neboť pokud byla podle dodatečného daňového přiznání doměřena daň vyšší, je daňový subjekt v prodlení v rozsahu neuhrazeného doměrku již ode dne původní splatnosti, zatímco v případě, kdy je podle dodatečného daňového přiznání daň nižší, vznikne přeplatek až jejím vyměřením, tj. v případě dodatečných daňových přiznání je třeba mít za to, že daň vyměřena k poslednímu dni lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání a bylo-li toto podáno opožděně den, kdy došlo správci daně (§ 141 až 144 daňového řádu).* Nadto se žalobcem namítaný rozsudek NSS ve věci sp. zn. 1 Ans 1/2007 zabývá vznikem penále ve smyslu institutu, který byl následně upraven obdobnou úpravou úroku z prodlení u daně dodatečně vyměřené na základě daňové kontroly podle § 46 ZSDP, naproti tomu postup pro podání dodatečného daňového přiznání a jeho právní následky byly zakotveny v § 41 téhož zákona a soud v tomto rozsahu plně přisvědčuje písemnému vyjádření žalovaného k podané žalobě. Také v rozsudku NSS ze dne 19.3.2008, č.j. 2 Afs 120/2007-49 řešil Nejvyšší správní soud rozdílný režim příslušenství daně a nepřisvědčil názoru, že přeplatek vznikl zpětně k datu zaplacení daně, kdy konstatoval, že „*neuhradil-li daňový poplatník daň za zdaňovací období roku 2002 v zákonné lhůtě a dostal se tak ohledně její části do prodlení, byly splněny podmínky penalizace. Naopak, byla-li u zdaňovacího období roku 2001 vyměřena daň nižší, než poslední známá daňová povinnost (plynoucí z řádného daňového přiznání), je tato daň vyměřena k poslednímu dni měsíce následujícího po zjištění důvodu pro podání dodatečných daňových přiznání. Za této situace nemůže mít přeplatek na dani za rok 2001 vliv na nedoplatek za rok 2002 zpětně, tedy je vyloučeno vzájemné započtení ke dni vzniku nedoplatku za rok 2002*“. K tomu poukázal na předchozí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, č.j. 2 Afs 150/2006-55, zabývajících se i ústavní rovínou problému odlišného posouzení důsledků dodatečného daňového přiznání na daň nižší a na daň vyšší, byť předmětem hodnocení byl vztah penále z nedoplatku a úroku z přeplatku. V něm NSS vyslovil zejména, že „*je nutno vycházet ze skutečnosti, že daňový nedoplatek vzniklý z titulu nesprávně přiznané daňové povinnosti je důsledkem porušení základní povinnosti daňového subjektu. Daň si sám vypočítat a uvést též případně výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy, odpočty a vyčíslit jejich výši (§ 40 odst. 16 SZDP), to vše ve lhůtách zákonem stanovených. Uložení takové zákonné povinnosti, není-li její obsah pro daňový subjekt nepřiměřeně komplikovaný či jinak, např. ve vztahu ke lhůtám, náročný, je legitimním opatřením státu k tomu, aby zajistil potřebné prostředky pro plnění svých funkcí. Bezchybné splnění této povinnosti lze nepochybně po daňových subjektech oprávněně požadovat (...). Jestliže tedy daňový subjekt vykáže v řádném daňovém přiznání daň nesprávně nižší (případně daňovou ztrátu vyšší), nelze sankci spojenou s tímto nesplněním zákonné povinnosti (penále počítané ode dne následujícího po dni splatnosti) považovat za neadekvátní zásah do jeho základních práv; obdobně neexistuje důvod, pro který by měl být přeplatek na dani vzniklý z důvodu pochybení vzniklého na straně daňového subjektu, které správce daně nezpůsobil, natož aby je zavinil, v tomto období jakkoliv úročen*“. Tento závěr učinil Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku s ohledem na ústavní právní rovínu věci, tedy posouzení, zda dotčená právní úprava nevyvolává pochybnosti o jejím souladu s normami práva ústavního, zejména článkem 11 odst. 5 Listiny, podle kterého lze daň a poplatky ukládat jen na základě zákona, a z důvodu předně uvedených dospěl k závěru, že popsáný rozdílný režim příslušenství daně v případech, kdy vznikl daňový nedoplatek či přeplatek není v rozporu se zmiňovanou ústavní maximou.

Judikaturou, která rovněž dopadá na projednávanou věc je i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.10.2009, č.j. 7 Afs 81/2009-64, v němž NSS uzavřel, že „*přeplatek na dani (zde dani z přidané hodnoty) z titulu dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost (§ 41 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) vzniká ke*

dni splatnosti dodatečně vyměřené daně (§ 41 odst. 1 téhož zákona), a to za současného splnění podmínky § 64 odst. 1 citovaného zákona, tj. že k tomuto okamžiku částka plateb převyšuje splatnou daň včetně příslušenství daně. Okamžik původního dne splatnosti daně (§ 40 odst. citovaného zákona) je proto nerozhodný“.

V projednávané věci správce daně postupoval podle § 264 odst. 14 daňového řádu a u daně, jejíž původní den splatnosti nastal do 31.12.2010, uplatnil úrok z prodlení podle ZSDP, respektive jeho § 63. Vzhledem k ustanovení § 141 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt, který zjistí, že daň má být vyšší než poslední známá daň, povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání. Podle odst. 2 téhož zákonného ustanovení je daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání zjistí-li, že daň má být nižší než poslední známá daň, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Soud ve shodě se žalovaným a správcem daně konstatuje, že jejich závěr je při nesporných skutkových zjištěních v otázce posouzení právní otázky souladný se zákonem, neboť úrok z prodlení byl žalobci předepsán za dobu od původního dne splatnosti do dne 31.5.2012, jakožto posledního dne lhůty k podání dodatečného daňového přiznání a zároveň dne, kdy na základě těchto dodatečných daňových přiznání vznikly přeplatky na DPH za jiná zdaňovací období. Nelze přehlédnout ustanovení § 105 odst. 4 zákona o DPH, podle kterého se za den vzniku vratitelného přeplatku považuje den vyměření. V případě přeplatku vzniklého na základě dodatečného daňového přiznání potom k vyměření dochází podle § 141 a § 144 daňového řádu a k poslednímu dni lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. V projednávané věci vznikl vratitelný přeplatek za zdaňovací období únor 2011 vyměření dodatečného daňového přiznání dne 31.5.2012. Před okamžikem vyměření tedy vratitelný přeplatek z důvodu deklarovaného snížení daňové povinnosti v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období únor 2011 neexistoval. K tomuto datu bylo úročení ukončeno. Vratitelné přeplatky vyplývající z dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období prosinec 2010, únor 2011, květen 2011 a listopad 2011 vznikly dne 31.5.2012 a k tomuto datu bylo úročení dodatečně přiznaných daňových povinností za období srpen 2010, březen 2011, červen 2011, prosinec 2011, únor 2012 a vlastní daňové povinnosti za období leden 2012 ukončeno. V případě úroku z prodlení za období březen 2012 byla daňová povinnost uhrazena plně až 31.7.2012. Zákonné předpoklady dané ustanovení § 252 daňového řádu, respektive § 63 ZSDP byly splněny a úrok z prodlení byl žalobci vyměřen po právu.

V této souvislosti soud k námitce žalobce stran pojmu vratitelnost přeplatku v souladu s vyjádřením žalovaného uvádí, že vratitelnost je pouze jednou z vlastností přeplatku, která musí být postupem podle daňového řádu nejprve zjištěna, a pokud jsou podmínky vrácení přeplatku naplněny, je přeplatek vratitelný od samotného počátku, nikoliv od okamžiku takového osvědčení existence podmínek. Přeplatek tak vzniká stále ve stejný okamžik, přičemž výraz „vratitelný“ je označením práva daňového subjektu s přeplatkem disponovat. Žalovaný tak nepochybil, pokud takový termín v odůvodnění svého rozhodnutí užil.

Soud neshledal opodstatněnou ani námitku nesprávného použití právních předpisu a z toho vyplývající nesprávné právní posouzení, a to z důvodu uvedených shora. Podle stanoviska soudu postupoval správce daně a žalovaný v souladu se shora zmíněnými zákonnými ustanoveními, kdy došel k závěru, že pokud žalobce v řádných daňových přiznání tvrdil daň nižší než měl, je povinen uhradit úrok z prodlení ode dne původní splatnosti až do dne zaplacení. Pokud je vedle nedoplatku evidován i přeplatek na téže dani vzniklý za jiné zdaňovací období, musí být tento přeplatek použit na úhradu nedoplatku, přičemž dnem platby je den vzniku přeplatku. U žalobce vznikl přeplatek až uplynutím lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání dne 31.5.2012.

Pro úplnost soud zdůrazňuje, že žalobcem namítaný rozpor ve výkladu dotčených zákonných ustanovení byl posouzen a vyřešen shora citovanou judikaturou správních soudů, zejména NSS a soud neshledal důvod se od právních závěrů NSS odchýlit.

K argumentaci žalobce stran kreditní a debetní strany osobního daňového účtu ve vztahu k přeplatku či nedoplatku v jeho daňové věci soud uvádí, že tato argumentace nemohla mít vliv na posouzení právní otázky, která je předmětem věci a tedy, kdy vznikl přeplatek na dani s ohledem na dodatečně podané daňové přiznání a proto se jí více nezabýval.

Žalobní námitka není důvodná.

Soud neshledal opodstatněnou ani *druhou žalobní námitku* porušení zásady přiměřenosti a rozporu s požadavkem na správné a spravedlivé zdanění. Je tomu tak proto, že postup správce daně a žalovaného není v rozporu se zásadami daňového řádu, když nesprávnosti v daňových přiznáních se za rozhodná zdaňovací období dopustil sám žalobce a poté, kdy učinil kroky k nápravě, reagoval na ně správce daně způsobem zákonu zcela odpovídajícím (rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2 Af 120/2007). K tomu soud připomíná shora zmíněné závěry rozsudku NSS sp. zn. 2 Af 150/2006, podle kterého je nutno vycházet ze skutečnosti, že daňový nedoplatek vzniklý z titulu nesprávně přiznané daňové povinnosti, je důsledkem porušení základní povinnosti daňového subjektu daň si sám vypočítat a uvést též případné výjimky osvobození zvýhodnění slevy, odpočty a vyčíslit jejich výši ve lhůtách zákonem stanovených.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch, žalovanému správnímu orgánu, který byl úspěšný, však 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 (více) 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 nejbližší 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.

V Praze dne 29. června 2016

JUDr. Ivanka Havlíková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková