



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **STRABAG a.s.**, se sídlem Na Bělidle 198/21, Praha 5, zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 843/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2015, č. j. 37008/15/5300-21444-711681, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 1. 2018, č. j. 10 Af 76/2015 - 59,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 23. 3. 2015, č. j. 59073/15/400-50711-109964, tak, že částka předepsaného úroku se mění z 2 570 623 Kč na částku 2 327 991 Kč. V ostatních částech zůstal výrok rozhodnutí beze změny.

[2] Ze správního spisu bylo zjištěno, že dne 23. 3. 2015 vydal Specializovaný finanční úřad platební výměr na úrok z prodlení, kterým byl stěžovatelce předepsán úrok z prodlení na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období od 1. 8. 2013 do 31. 8. 2013 ve výši 2 570 623 Kč.

[3] Stěžovatelka namítala nezákonnost postupu správních orgánů, které postupovaly při posuzování každého zdaňovacího období (tj. červenec 2013 a srpen 2013) zvlášť, což je v rozporu se smyslem a účelem zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném

pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“). V daném případě bylo na místě zvolit takový výklad § 252 daňového řádu, aby úroky z prodlení z nedoplatku na DPH za srpen 2013 nebyly předepisovány, pokud za předcházející měsíc (červenec 2013) vznikl přeplatek na DPH. Tento výklad je v souladu se zásadou proporcionality a minimalizace zásahu veřejné moci do právní sféry jednotlivce.

[4] Městský soud konstatoval, že podobnou situaci již dříve řešil NSS (viz rozsudek ze dne 18. 5. 2016, č. j. 6 Afs 247/2015-33), kde byl konstatován rozdílný režim příslušenství daně v případech, kdy vznikl daňový nedoplatek a 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 je vyměřena k poslednímu dni lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání a bylo-li toto podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně“*.

[5] V rozsudku ze dne 8. 10. 2009, č. j. 7 Afs 81/2009-64, NSS uzavřel, že *„přeplatek na dani (zde dani z přidané hodnoty) z titulu dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost vzniká ke dni splatnosti dodatečně vyměřené daně, a to za současného splnění podmínky § 64 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tj. že k tomuto okamžiku částka plateb převyšuje splatnou daň včetně příslušenství daně. Okamžik původního dne splatnosti daně je proto nerozhodný.“* Ačkoli závěry obsažené v daném rozsudku byly učiněny za platnosti a účinnosti předchozího zákona o správě daní a poplatků, dopadají i na nyní projednávanou věc.

[6] Správce daně i žalovaný postupovali v souladu se zákonem, dospěli-li k závěru, že pokud stěžovatelka v řádném daňovém přiznání tvrdila daň nižší, než měla, je povinna uhradit úrok z prodlení ode dne původní splatnosti daně 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 den platby je den vzniku přeplatku.

[7] Soud taktéž neshledal opodstatněnou 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 daňovém přiznání se za rozhodné zdaňovací období dopustila sama stěžovatelka a poté, kdy učinila kroky k nápravě, reagoval na ně správce daně způsobem odpovídajícím zákonu. K tomu městský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2007, č. j. 2 Afs 150/2006-55, dle 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, znevýhodnění, slevy, odpočty a vyčíslit jejich výši ve lhůtách stanovených zákonem.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[8] Proti rozsudku městského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Gramatický výklad učiněný městským soudem není jediným nástrojem pro výklad právní normy, neboť je jen prvotním přiblížením výkladu daňového řádu. Vždy je nutné hledat smysl a účel, pro který se dané ustanovení v zákoně nachází. V tomto případě je smyslem a účelem úročit dlužnou daň za dobu dluhu, tedy od okamžiku původní splatnosti do okamžiku zaplacení. Vycházet vždy jen z doby dluhu, tedy od okamžiku původní

pokračování

splatnosti do okamžiku zaplacení by bylo příliš formalistické a popíralo by smysl a účel daňového řádu, tj. úročit dluh vůči státnímu rozpočtu. Tomuto výkladu odpovídá judikaturu Ústavního soudu (viz nálezn ze dne 14. 10. 2010, sp. zn. I. ÚS 2025/10) i judikatura NSS, konkrétně rozsudek ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 1/2009 - 109.

[10] Jestliže vztah stěžovatelky vůči státnímu rozpočtu má být dán rozdílem mezi hodnotou přeplatku a nedoplatku, tedy má představovat jen stěžovatelčin dluh vůči státu, pak pro posouzení spravedlnosti řízení nelze pominout to, že přeplatek na DPH vznikl za červenec 2013, tedy v období dřívějším než je srpen 2013, kdy vznikl nedoplatek na DPH. Z tohoto důvodu je výklad městského soudu, že bez ohledu na vznik přeplatku za období dřívější se úroky z prodlení počítají vždy u nedoplatku vzniklého za období pozdější, v rozporu s principem spravedlnosti.

[11] Výklad daňového řádu z hlediska smyslu a účelu vzniku úroků z prodlení od původního data splatnosti DPH a vzniku přeplatku až k datu náhradní splatnosti DPH bez přihlédnutí k tomu, že přeplatek vznikl za období dřívější a nedoplatek za období pozdější, je v přímém rozporu se základním principem přiměřenosti a správného i spravedlivého zdanění. Dochází totiž k uvalení úroků z prodlení i v případě, kdy státní rozpočet není žádným způsobem krácen a dokonce disponuje v dané chvíli větším množstvím peněžních prostředků než kolik by byla stěžovatelka povinna do státního rozpočtu zaplatit.

[12] Dle § 2 odst. 4 daňového řádu se pod pojmem daň rozumí také příslušenství daně a dle § 2 odst. 5 téhož zákona se příslušenstvím rozumějí také úroky z prodlení. Na stanovení úroků z prodlení je nutné aplikovat zásadu uvedenou v § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. že cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní. Je proto vhodné volit takový výklad § 252 daňového řádu, kdy úroky z prodlení z nedoplatku na DPH za srpen 2013 nemají být předepisovány, pokud za předcházející měsíc vznikl přeplatek na DPH.

[13] Výklad městského soudu i žalovaného je zcela v rozporu se zásadou proporcionality a minimalizace zásahu veřejné moci do právní sféry jednotlivce. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 13. 10. 2010, č. j. 1 Afs 71/2010-136, musí pro předepsání úroků z prodlení na DPH existovat legitimní cíl a musí být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a hlavně přiměřené.

[14] Pokud jde o rozsudky NSS citované městským soudem, ty na nyní projednávanou věc nedopadají, neboť se týkají odlišných skutkových okolností, konkrétně rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 247/2015 se týká postupu k odstranění pochybností, kdežto v této věci jde o dodatečné přiznání a rozsudky sp. zn. 2 Afs 150/2006, sp. zn. 7 Afs 81/2009 a sp. zn. 2 Afs 120/2007, se týkají penále dle zákona č. 337/1992 Sb., kdežto v této věci jde o úroky z prodlení dle zákona č. 280/2009 Sb.

[15] S ohledem na výše uvedené navrhuje, aby rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný ve vyjádření odkazuje na své vyjádření k žalobě a dodává, že souhlasí s rozsudkem městského soudu, neboť výklad platného práva tak, jak požaduje stěžovatelka, není možný. V daném případě bylo postupováno také v souladu s ustálenou judikaturou NSS, na kterou městský soud odkazuje.

[17] Vznik přeplatku na DPH za zdaňovací období červenec 2013 zpětně k datu původní splatnosti daně nemá v zákonné úpravě oporu a požadavek stěžovatelky proto není oprávněný. Kritériem pro stanovení výše úroku z prodlení je pouze výše neuhrazené daně (nedoplatku) a doba prodlení daňového dlužníka.

[18] Ve shodě s městským soudem setrvává na názoru, že jestliže stěžovatelka vykazala v řádném daňovém přiznání daň nesprávně nižší, nemůže být sankce v podobě úroku z prodlení považována za sankci neadekvátní, neboť stěžovatelka nedostála své zákonné povinnosti včas tvrdit a odvést svou správnou daňovou povinnost. I proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a stěžovatelka je zastoupena advokátkou dle § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda 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.

[20] Stěžovatelka namítá, že předepsání úroku z prodlení je nelogické, neboť v projednávané věci státní rozpočet nebyl zkrácen. Stěžovatelka vykazala za zdaňovací období červenec 2013 přeplatek a za zdaňovací období srpen 2013 (tedy pozdější období) nedoplatek. Stát proto v daném období disponoval větším množstvím peněžních prostředků, než kolik mu byla stěžovatelka povinna zaplatit.

[21] Taková úvaha je mylná. Stěžovatelka nerozlišuje mezi okamžikem dodatečného vyměření daně a okamžikem její původní splatnosti. Je-li dodatečně stanovená daň nižší, než byla poslední známá daňová povinnost, je vyměřena k poslednímu dni měsíce následujícího po zjištění důvodu pro podání dodatečného daňového přiznání (§ 141 daňového řádu). Jinými slovy, rozhodující není zdaňovací období, za které je přeplatek vyměřován, ale okamžik, ke kterému je přeplatek vyměřen, tj. státem aprobován. Zatímco daňový úrok z dodatečně vyměřené daně se dle zákona počítá již ode dne původní splatnosti daně (§ 252 daňového řádu).

[22] NSS se ztotožňuje s názorem městského soudu i žalovaného ohledně rozdílného režimu příslušenství daně v případech, kdy vznikl daňový nedoplatek či přeplatek. Pokud byla dle 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 dle dodatečného daňového přiznání doměřená daň nižší, vznikne přeplatek až jejím vyměřením, tj. v případě dodatečných daňových přiznání je třeba mít za to, že daň je vyměřena k poslednímu dni lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání a bylo-li podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Z tohoto důvodu je zřejmé, že případný vznik přeplatku na dani za jedno zdaňovací období nemusí mít vždy vliv na úrok za nezaplacenou daň v jiném zdaňovacím období (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 150/2006).

[23] V daném případě nevznikl přeplatek k původnímu datu splatnosti daně (červenec 2013), tak by tomu např. bylo, pokud by stěžovatelka přiznanou daň k původnímu datu splatnosti skutečně přeplatila, ale až k datu dodatečného vyměření nižší daňové povinnosti, tj. ke dni 30. 9. 2014. Nedoplatek za srpen byl naopak vyměřen již k původnímu dni splatnosti, ke kterému žádný přeplatek na osobním zdaňovacím účtu stěžovatelky evidován nebyl.

pokračování

Stěžovatelčina úvaha, že úrok z prodlení vznikl v době, kdy státní rozpočet disponoval větším množstvím peněžních prostředků, než měla reálně zaplatit, je tedy nesprávná.

[24] Jestliže daňový subjekt vykáže v řádném daňovém přiznání daň nesprávně nižší, nelze úročení nesplnění zákonné povinnosti (úrok z prodlení počítaný 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 jakkoli úročen.

[25] NSS se již dříve zabýval tím, zda popsany rozdílný režim příslušenství daně v případech, kdy vznikl daňový nedoplatek či přeplatek, není v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a dospěl k závěru, že není. Vycházel při tom ze skutečnosti, že daňový nedoplatek vzniklý z titulu nesprávně přiznané daňové povinnosti je důsledkem porušení základní povinnosti daňového subjektu daň si sám vypočítat. 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 (množství podávaných daňových přiznání či hlášení objektivně vylučuje možnost přenést tuto činnost na správce daně).

[26] Dle důvodové zprávy k § 252 daňového řádu je úrok z prodlení stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů, tj. jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou. Poplatník je úroky stížen za to, že nepřiznal a neuhradil svoji daňovou povinnost řádně v době, kdy byla splatná, tzn. určitým způsobem porušil zákonem stanovenou povinnost řádně daň vypočítat a přiznat. Poplatník se tak v důsledku nesprávně přiznané daně ocitá v prodlení s úhradou daňové povinnosti již ode dne původní splatnosti daně, kterou nesprávně uvedl (či neuvedl vůbec) v řádném daňovém přiznání, neboť již od tohoto okamžiku měl daňový výnos připadnout státnímu rozpočtu. Takový postup je zcela souladný s § 1 daňového řádu. Pro předepsání úroků z prodlení tedy existuje legitimní cíl a je zde naplněna i zásada proporcionality (viz judikát NSS sp. zn. 1 Afs 71/2010).

[27] K namítanému porušení uvedené zásady je mimo výše uvedeného vhodné připomenout, že zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, rozlišuje okamžik vzniku nároku na odpočet daně, okamžik jeho uplatnění a okamžik od kterého se odvíjí nárok na jeho vrácení. Hmotněprávní nárok na odpočet daně vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat (§ 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty), plátce daně jej však může uplatnit kdykoliv ve lhůtě tří let (§ 73 zákona o dani z přidané hodnoty), přičemž nárok na jeho vrácení vznikne až vyměřením uplatněného nároku za období, ve kterém byl uplatněn (§ 105 zákona o dani z přidané hodnoty). Jinými slovy, ani vznik vratitelného přeplatku na DPH není automaticky spojen s obdobím, za které je uplatněn a už vůbec ne s obdobím, ve kterém hmotněprávní nárok vznikl. Městský soud aplikoval citovanou judikaturu správně. Na okamžiku vzniku přeplatku a nedoplatku (§ 153 a § 154 daňového řádu) se v porovnání s předcházející úpravou nic nezměnilo.

[28] Stěžovatelka se mýlí, tvrdí-li, že městský soud se řídil příliš formálně gramatickým výkladem § 252 daňového řádu, aniž by se zabýval jeho smyslem a účelem. Odkazy na

judikaturu Ústavního soudu a NSS vztahující se obecně k objasnění jazykového výkladu nijak nerozporují závěry učiněné městským soudem.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. května 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu