



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **STRABAG a.s.**, se sídlem Kačírkova 982/4, 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 2. 6. 2015, čj. 16996/15/5300-21444-711681, a ze dne 2. 6. 2015, čj. 16997/15/5300-21444-711681, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 1. 2018, čj. 9 Af 58/2015-68,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) vydal platební výměr ze dne 27. 5. 2014, čj. 117220/ 14/4000-27802-203242, kterým byl žalobkyni předepsán úrok z prodlení s úhradou daňových povinností na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období od 1. 3. 2011 do 31. 3. 2011. K odvolání žalobkyně žalovaný platební výměr změnil ohledně výše úroku z prodlení, v ostatním zůstal výroek napadeného

platebního výměru beze změny (rozhodnutí ze dne 2. 6. 2015, čj. 16996/15/5300-21444-711681).

[2] Správce daně vydal také platební výměr ze dne 27. 5. 2014, čj. 117221/14/ 4000-27802-203242, kterým byl žalobkyni předepsán úrok z prodlení s úhradou daňových povinností na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 30. 4. 2011. K odvolání žalobkyně žalovaný platební výměr změnil ohledně výše úroku z prodlení, v ostatním zůstal výrok napadeného platebního výměru beze změny (rozhodnutí ze dne 2. 6. 2015, čj. 16997/15/5300-21444-711681).

[3] Proti citovaným rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou městský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. Uvedla, že nezpochybňuje gramatický výklad městského soudu, že dle § 252 odst. 2 daňového řádu vzniká povinnost uhradit úroky z prodlení ze zákona při splnění stanovených podmínek. Jazykový výklad je však pouze prvotním přiblížením se k právní normě (nález Ústavního soudu ze dne 14. 10. 2010, I. ÚS 2025/10, rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2009, čj. 8 Afs 1/2009-109). Stěžovatelce vznikl nedoplatek na DPH za měsíc březen a duben 2011. Současně jí vznikl přeplatek na DPH za měsíc únor 2011, tedy za období dřívější, než je březen a duben 2011. Podle stěžovatelky nelze připustit výklad, že bez ohledu na vznik přeplatku za období dřívější se vždy počítají úroky z prodlení u nedoplatku vzniklého za období pozdější, neboť by to bylo v rozporu s principem spravedlnosti, přiměřenosti a spravedlivého zdanění. Uvedené platí za předpokladu, že nedoplatek na DPH vznikl zpětně ke dni původního data splatnosti a za dobu od původní splatnosti až do dne platby 31. 3. 2014 (do dne vzniku přeplatku) se počítají úroky z prodlení, jak dovodil městský soud. Úroky z prodlení nemají být předepisovány, pokud za předcházející měsíc (únor 2011) vznikl přeplatek na DPH ve výši převyšující nedoplatek DPH za měsíc březen a duben 2011. V takovém případě není žádným způsobem krácen státní rozpočet. Takový výklad je zcela v souladu se zásadou proporcionality a zásadou minimalizace zásahu veřejné moci do právní sféry jednotlivce (rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2010, čj. 1 Afs 71/2010-136). Stěžovatelka navrhl, aby NSS zrušil napadený rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného.

[5] Žalovaný se ztotožnil se závěrem městského soudu a odkázal také na odůvodnění svých rozhodnutí. Výklad § 252 daňového řádu byl proveden v souladu se zásadami správy daní. Vznik přeplatku na dani má účinky *ex nunc* (rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2007, čj. 1 Afs 20/2007 - 55). Žalovaný odkázal rovněž na odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Současně podotkl, že ke dni 31. 3. 2014, kdy vznikl přeplatek na dani, skončilo úročení nezaplacené daně za období březen a duben 2011. Kritériem pro stanovení výše úroku z prodlení je pouze výše neuhrazené daně (nedoplatku) a doba prodlení daňového dlužníka (§ 252 daňového řádu). Žalovaný setrval na názoru, že sankce v podobě úroků z prodlení nemůže být neadekvátní, jestliže stěžovatelka nedostála své zákonné povinnosti včas tvrdit a odvést svou správnou daňovou povinnost. Navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

pokračování

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Podle § 141 odst. 1 daňového řádu 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.

[8] Podle § 141 odst. 2 daňového řádu 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.

[9] Podle § 154 odst. 2 daňového řádu správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4.

[10] Podle § 252 odst. 1 daňového řádu daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.

[11] Podle § 252 odst. 2 daňového řádu 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. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.

[12] Stěžovatelka podala daňová přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce února, března a dubna roku 2011. Správce daně vyměřil jednotlivé dílčí daňové povinnosti za uvedená zdaňovací období na základě stěžovatelkou podaných řádných daňových přiznání. Dne 28. 2. 2014 byla správci daně doručena dodatečná daňová přiznání k DPH z důvodu opravných daňových dokladů, resp. storno dokladů za zdaňovací období měsíců únor, březen a duben 2011. Na základě údajů z těchto dodatečných daňových přiznání byla daň v jednotlivých zdaňovacích obdobích konkludentně doměřena ke dni 31. 3. 2014. V důsledku uvedeného vznikl za měsíc únor 2011 stěžovatelce na DPH přeplatek a za měsíce březen a duben 2011 nedoplatek na DPH. Správce daně následně vydal platební výměry na úrok z prodlení za zdaňovací období měsíců březen a duben 2011, které jsou předmětem nyní projednávané věci. Správce rovněž započtl daňový přeplatek na daňový nedoplatek a vzhledem k tomu, že přeplatek plně uhradil nedoplatky, skončilo ke dni 31. 3. 2014 rovněž úročení nezaplacené daně.

[13] Stěžovatelka zastává názor, že § 252 daňového řádu je třeba vykládat v posuzované věci tak, že úroky z prodlení z nedoplatku na DPH za březen a duben 2011 nemají být předepisovány, pokud za předcházející měsíc únor 2011 vznikl přeplatek na DPH ve výši převyšující uvedený nedoplatek.

[14] Žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že nedoplatky na DPH za březen a duben 2011 vznikly již k datu původní splatnosti DPH, zatímco přeplatek za únor 2011 vznikl až k datu náhradní splatnosti. Stěžovatelka neuhradila DPH za březen a duben 2011 ve správné výši k datu původní splatnosti DPH, a dostala se tak do prodlení. Byly proto splněny podmínky vzniku úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu, neboť úroky z prodlení z dodatečně vyměřené DPH se předepisují již ode dne původního dne splatnosti DPH. Přeplatek na dani nevzniká *ex tunc*, nýbrž *ex nunc*, takže v době původní splatnosti DPH nemohl být na osobním daňovém účtu stěžovatelky dostatek finančních prostředků plynoucích z přeplatku vzniklého až dne 31. 3. 2014.

[15] Námitky stěžovatelky v kasační stížnosti se v podstatě shodují s námitkami uplatněnými v žalobě a odvolání. S těmito námitkami se již dostatečně vypořádal žalovaný i městský soud. S jejich závěry, které jsou v souladu se zákonem a judikaturou NSS, se zdejší soud plně ztotožňuje a nemá důvod se od nich odchýlovat. Pro úplnost je níže opakuje a rozvádí a cituje další judikaturu k dané problematice.

[16] V daném případě není sporu o tom, že stěžovatelka podala daňové přiznání za únor 2011 na částku vyšší, než k jaké byla ve skutečnosti povinna, a za březen a duben 2011 na částku nižší, než k jaké byla ve skutečnosti povinna. V projednávané věci je proto nutné vyjasnit, k jakému dni vzniká přeplatek a nedoplatek na DPH, a s tím související vznik úroků z prodlení dle § 252 daňového řádu.

[17] Touto otázkou se NSS zabýval již v řadě svých rozhodnutí. Z judikatury vztahující se k DPH lze např. uvést rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2016, čj. 6 Afs 247/2015-33, v němž soud dospěl k závěru, že „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“. Toto rozhodnutí navázalo na dřívější judikaturu vztahující se k předchozí právní úpravě v zákoně o správě daní a poplatků, v němž byly učiněny obdobné závěry (srov. např. rozsudek NSS ze dne 8. 10. 2009, čj. 7 Afs 81/2009-64, který se také věnuje problematice DPH, či rozsudky NSS ze dne 19. 3. 2008, čj. 2 Afs 120/2007-49, a ze dne 27. 8. 2008, čj. 5 Afs 8/2008 58, jež obsahují totožné závěry k dani z příjmů právnických osob).

[18] Důvodem pro odlišné posouzení důsledků dodatečného daňového přiznání na daň nižší a na daň vyšší je, 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 (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2007, čj. 2 Afs 150/2006-55). Pokud tedy daňový subjekt podá daňové přiznání na částku nižší, než k jaké je ve skutečnosti povinen, je v prodlení, a proto je následně povinen zaplatit také

pokračování

úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu, který je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů (důvodová zpráva k daňovému řádu), a počítá se od pátého pracovního dne následujícího po původním dni její splatnosti (252 odst. 2 daňového řádu *in fine*).

[19] Správce daně i žalovaný postupovali v souladu se zákonem, jestliže dospěli k závěru, že stěžovatelka v řádném daňovém přiznání tvrdila daň nižší, než měla, a je povinna uhradit úrok z prodlení ode dne původní splatnosti daně až do dne zaplacení. V dané věci tedy do 31. 3. 2014, kdy vznikl přeplatek na DPH za únor 2011, neboť pokud je vedle nedoplatku evidován i přeplatek na téže dani vzniklý za jiné zdaňovací období, musí být tento přeplatek použit na úhradu nedoplatku. Uvedený postup je zcela v souladu se zásadami daňového řádu, protože nesprávnosti v daňových přiznáních se za rozhodná zdaňovací období dopustila sama stěžovatelka a poté, kdy učinila kroky k nápravě, reagoval na ně správce daně způsobem odpovídajícím zákonu a judikatuře.

[20] K odkazu stěžovatelky na rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2009, čj. 8 Afs 1/2009-109, dle kterého daňový subjekt není v prodlení, vykazuje-li na osobním daňovém účtu na téže či jiné dani přeplatek, zdejší soud uvádí, že závěry tam obsažené na projednávanou věc nedopadají, neboť ke dni původní splatnosti daně daňový účet stěžovatelky žádný přeplatek nevykazoval (k okamžiku vzniku přeplatku viz výše).

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[22] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 11. března 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu