



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **eSve Stav s.r.o.**, se sídlem Nové Sedliště 81, Staré Sedliště, zastoupený JUDr. Tomášem Vacíkem, advokátem se sídlem Zbrojnická 229/1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 5. 2019, č. j. 30 Af 35/2017 – 61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Podanou kasační stížností brojí žalobce proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2017, č. j. 20248/17/5200-11433-703604.

[2] Ze správního spisu vyplynulo, že na základě výsledků kontroly daně z příjmů právnických osob (dále jen „daň z příjmů“) za zdaňovací období kalendářního roku 2011, popsanych ve zprávě o daňové kontrole ze dne 15. 3. 2016, č. j. 390674/16/2302-60561-402998, vydal Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečný platební výměr ze dne 18. 3. 2016, č. j. 438093/16/2303-50521-400433, kterým doměřil rozdíl na dani z příjmů ve výši 826 690 Kč, včetně příslušného penále ve výši 165 338 Kč, s náhradní lhůtou splatnosti ve smyslu § 143 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), která uběhla dne 6. 5. 2016. S přihlédnutím k

evidovanému přeplatku na dani z příjmů ve výši 717 Kč vznikl žalobci nezaplacením daně v náhradní lhůtě nedoplatek na dani z příjmů ve výši 991 311 Kč.

[3] V rámci souběžně provedené daňové kontroly daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) došlo na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 390824/16/2302-50521-402998 ke změně daňové povinnosti v jednotlivých zdaňovacích obdobích od 1. 11. 2010 do 31. 12. 2011 tak, že v souhrnu byl výsledkem kontroly vznik přeplatku na DPH ve výši 559 020 Kč.

[4] Správce daně ve smyslu § 154 daňového řádu uvedený přeplatek na DPH vykázaný ke dni 18. 5. 2016 převedl na úhradu nedoplatků zejména na dani z příjmů. Správce daně zaslal žalobci vyrozumění ze dne 18. 5. 2016, č. j. 1118399/16/2303-50521-400433, o převedení přeplatku na a) nedoplatek na příslušenství daní ve výši 1193 Kč částkou 1193 Kč a b) nedoplatek na dani z příjmů ve výši 991 311 Kč částkou 549 827 Kč. Vyrozumění bylo žalobci doručeno dne 25. 5. 2016. Převodem přeplatku na DPH byl nedoplatek na dani z příjmů uhrazen pouze částečně, žalobce nedoplatek plně uhradil až dne 22. 7. 2016.

[5] Správce daně následně vydal platební výměr ze dne 15. 8. 2016, č. j. 1551676/16/2303-50521-400433, na úrok z prodlení s úhradou daňových povinností na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011 ve výši 453 045 Kč. Jednalo se o úročení zálohy na daň a dodatečně doměřené daně z příjmů nezaplacené nejpozději v den její splatnosti. V odůvodnění platebního výměru na úrok z prodlení bylo uvedeno, že dle výsledku provedené daňové kontroly vznikla žalobci povinnost uhradit doměřenou daň a úrok z prodlení za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni původní, nikoliv náhradní, splatnosti daně. Dále bylo konstatováno, že byl předepsán úrok za pozdní úhradu zálohy splatné dne 15. 9. 2011, který nebyl dosud předepsán, protože jeho výše nepřesáhla 200 Kč. V platebním výměru byl uveden výpočet úroku dle § 252 daňového řádu ve výši 453 045 Kč za zdaňovací období roku 2011. Dále byla uvedena sazba, počet dnů úročení a vypočtený dílčí úrok a sdělený celkový úrok.

[6] Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 4. 5. 2017, č. j. 20248/17/5200-11433-703604, výši úroku z prodlení snížil na 408 702 Kč. Žalovaný dal žalobci za pravdu, že pokud v období, za které byl správcem daně vypočten úrok z prodlení z doměřené daně z příjmů, existovaly alespoň po určitou dobu na osobním daňovém účtu vratitelné přeplatky, bylo povinností správce daně tyto přeplatky zohlednit tak, že za toto období bude úročena jen ta část nedoplatku, která by v daném období nebyla pokryta přeplatkem (tzv. metoda „vykusování penále“, nyní úroku z prodlení). V době, kdy na osobním účtu daňového subjektu ke stejnému období existuje přeplatek a nedoplatek na dani (nezávisle na tom, kdy je na jejich existenci nahlíženo), je tedy výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, byť v daném případě pouze dočasně (v případě, že byl přeplatek následně vrácen), dána rozdílem mezi výši nedoplatku a přeplatku na dani. K tomu žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009 – 75, a ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 14/2013 – 70 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nsosud.cz). Žalovaný proto zohlednil přeplatky na různých daních v jednotlivých obdobích pomocí přehledné tabulky a dospěl k závěru, že úrok z prodlení měl být vyměřen nižší částkou.

pokračování

[7] Pokud však jde o přeplatek na DPH vzniklý na základě daňové kontroly, žalovaný uvedl, že v období před kontrolou DPH jej nebylo možné zohlednit. K přeplatku může dojít přeplacením daně vůči dani tvrzené nebo rovněž z důvodu pozdějšího snížení daňové povinnosti prostřednictvím podání dodatečného daňového tvrzení, na základě daňové kontroly či rozhodnutí o opravném či dozorčím prostředku, nebo na základě rozhodnutí soudu. Přeplatek tedy vždy odpovídá stavu, ve kterém se aktuálně nachází osobní daňový účet, proto je jeho existence časově proměnlivá. Pro vznik přeplatku na DPH byla v daném případě rozhodující právní moc dodatečných platebních výměrů na DPH. Dodatečně stanovená daňová povinnost na dani z příjmů za rok 2011 byla splatná do 2. 7. 2012, avšak přeplatek na DPH vznikl až po doměření daně dle pravomocných dodatečných platebních výměrů na DPH v roce 2016.

[8] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou u Krajského soudu v Plzni, který ji shora uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud především zdůraznil, že v předmětné věci nebylo sporné, že žalobci byla dodatečně doměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2011. Z ustanovení daňového řádu je však zřejmé, že žalobci běžel ve smyslu § 252 odst. 2 daňového řádu úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni původní splatnosti daně, kterým byl dle § 135 odst. 3 daňového řádu poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. V žalobcově věci splatnost daně z příjmů za uvedené období proto nastala dne 2. 7. 2012. Od července roku 2012 proto žalobci běžel úrok z prodlení.

[9] Přeplatek na dani z přidané hodnoty byl však ve věci žalobce vykázán ke dni 18. 5. 2016 ve výši 559 020 Kč. Dle krajského soudu teprve ke stavu žalobcova osobního daňového účtu k tomuto dni, na rozdíl od běhu úroku z prodlení, správce daně mohl a byl povinen postupovat ve smyslu § 154, resp. § 152 daňového řádu. Správce daně tak učinil a žalovaný postup přehledně popsal v napadeném rozhodnutí, v němž vyčíslil zohlednění vratitelných přeplatků v jednotlivých obdobích při výpočtu úroku z prodlení na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011.

II.

Obsah kasační stížnosti

[10] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[11] Stěžovatel setrval na svém názoru, že v době splatnosti daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011 byl správcem daně fakticky evidován přeplatek na DPH, jak vyšlo následně najevo daňovou kontrolou DPH za jednotlivá zdaňovací období od 1. 11. 2010 do 31. 12. 2011, v takové výši, která by pokryla celou dodatečně doměřenou daňovou povinnost stěžovatele u daně z příjmů. Tyto přeplatky na DPH jsou dle něj patrné z přehledu dodatečných platebních výměrů na DPH s vyznačením vzniku přeplatku za shodné období připojeného k žalobě. Dle stěžovatele je výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu dána faktickým rozdílem mezi výší nedoplatku daňového subjektu vůči státu a vratitelným přeplatkem evidovaným na účtu daňového subjektu u správce daně, resp. státu. Tento přeplatek byl po celou dobu v dispozici státu, nikoli v jeho dispozici. Stěžovatel namítl, že se v jeho případě jedná o porušení § 252 daňového řádu,

neboť stěžovatel nebyl v prodlení s plněním daňových povinností, a tudíž v souvislosti s tím nevznikla správci daně, resp. státu, škoda. Naopak by stěžovatel musel projít určitou změnou, která by v šak pro něj představovala zbytečně vynaložené náklady, aby byl schopen závazky státu uhradit, zejména snížit počet zaměstnanců.

[12] Krajský soud v napadeném rozsudku zjednodušeně uzavřel, že přeplatek na DPH byl vykázán na osobním účtu stěžovatele až v roce 2016, neboť nelze dovozovat vznik přeplatku zpětně a naopak úroky z prodlení z neuhrazené daně z příjmů plynou dle zákona od roku 2012. Stěžovatel uznává, že postup správce daně byl z formálního hlediska správný, výsledek jeho postupu v šak není dle jeho názoru vůči němu spravedlivý. Základním úkolem správce daně je splnění cíle správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Stěžovatel je toho názoru, že by byl přeplatek na DPH na osobním daňovém účtu stěžovatele vykázán formálně až v roce 2016, měl stát tyto prostředky fakticky k dispozici již dříve, a tudíž mu v tomto rozsahu nevznikala žádná škoda z nedoplatků na dani z příjmů. Stěžovatel se proto domnívá, že by měl být sankcionován za prodlení pouze ve vztahu ke skutečně chybějícím prostředkům vzhledem k jeho daňové povinnosti bez ohledu na okamžik formálního vzniku a zániku nedoplatků a přeplatků na jeho daňovém účtu. Pokud takový postup není výslovně upraven zákony, měl by tohoto cíle správce daně dle stěžovatele docílit např. prominutím úhrad sankčního příslušenství daně v předmětném rozsahu. K takovému postoji ostatně dle stěžovatele směřují i recentní názory Ústavního soudu.

[13] Navíc má stěžovatel za to, že není spravedlivého důvodu, proč by se při zápočtu vzájemných pohledávek daňového subjektu a státu nemohla aplikovat shodná pravidla jako pro zápočty vzájemných pohledávek osob dle občanského zákoníku, tedy že vzájemné pohledávky zanikají v rozsahu, ve kterém se kryjí k okamžiku, kdy se setkaly.

III.

Vyjádření žalovaného

[14] Žalovaný se ve svém vyjádření v plném rozsahu ztotožnil s napadeným rozsudkem, v němž krajský soud popsal, že přeplatek na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty stěžovatele vznikl až v roce 2016, přičemž až tehdy bylo možné postupovat dle § 154, resp. § 152 daňového řádu, zatímco úrok z prodlení týkající se daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011 běžel již počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti daně.

[15] Mezi stranami není sporu o tom, že nedoplatek na dani z příjmů vznikl v důsledku doměření daně dodatečným platebním výměrem na základě výsledků daňové kontroly daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011. Stejně tak není sporu o tom, že i přeplatek na dani z přidané hodnoty, který zmiňuje stěžovatel, vznikl v důsledku doměření daně dodatečnými platebními výměry rovněž na základě výsledků daňové kontroly, a to k DPH za jednotlivá zdaňovací období od 1. 11. 2010 do 31. 12. 2011. Je však nutné rozlišovat rozdílný režim nedoplatku a přeplatku, které vznikly v důsledku stanovení daně dodatečným platebním výměrem. Pokud je dodatečným platebním výměrem stanovena daň vyšší oproti poslední známé dani, je daňový subjekt v prodlení v rozsahu neuhrazené doměřené daně již od původního dne její splatnosti. Pokud je dodatečným platebním

pokračování

výměrem stanovena daň nižší oproti poslední známé dani, vzniká přeplatek na dani až doměřením daně. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2016, č. j. 6 Afs 247/2015 - 33. Jinými slovy, přeplatek na dani vzniklý v důsledku doměření daně nevzniká zpětně k původnímu dni splatnosti daně. Žalovaný proto při výpočtu úroku z prodlení z doměřené daně z příjmů zohlednil pouze ty přeplatky na různých daních, které v daných úročených obdobích byly na osobním daňovém účtu stěžovatele skutečně evidovány.

[16] Dle žalovaného stěžovatel sám uznává, že postup správce daně byl formálně správný, pouze argumentuje tím, že se nejedná o postup spravedlivý. V souvislosti s tím žalovaný odkazuje též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 9 Afs 40/2018 - 40, ve kterém Nejvyšší správní soud jednoznačně konstatoval, že rozdílný režim nedoplatku a přeplatku vzniklých v důsledku doměření daně nepředstavuje zásah do základních práv daňového subjektu. S ohledem na tyto skutečnosti má žalovaný za to, že námitka stěžovatele není důvodná.

IV.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[18] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu 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.

[19] Podle § 135 odst. 3 daňového řádu je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení.

[20] Podle § 252 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Toto ustanovení bylo možné poprvé použít pro zdaňovací období roku 2011.

[21] Podle § 252 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, 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.

[22] Podle § 154 odst. 1 je přeplatek částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Podle odst. 2 tohoto ustanovení správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4.

[23] Jádrem sporu v nyní projednávané věci je otázka, k jakému okamžiku na daňovém účtu stěžovatele existoval přeplatek na DPH, který následně bylo možné převést dle § 154 odst. 2 daňového řádu na úhradu nedoplatku na dani z příjmů. Dle názoru stěžovatele je nutné zohlednit vznik přeplatku doměřením daně zpětně k období, v němž k přeplacení daně dle následně vydaných dodatečných platebních výměrů mělo dojít. V projednávané věci je proto nutné vyjasnit, k jakému dni vzniká přeplatek a nedoplatek na dani, a s tím související vznik úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu.

[24] Touto otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již v řadě svých rozhodnutí (viz například žalovaným zmiňovaný rozsudek dne 18. 5. 2016, č. j. 6 Afs 247/2015 – 33, nebo rozsudek ze dne 11. 3. 2020, č. j. 5 Afs 71/2018 – 44), přičemž komplexně se Nejvyšší správní soud k této otázce vyjádřil ve stěžovatelem rovněž zmiňovaném rozsudku ze dne 16. 5. 2019, č. j. 9 Afs 40/2018 – 40. V něm zdejší soud konstatoval:

„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.

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).

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).

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

pokračování

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.

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).

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).

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.“

[25] Je vhodné též doplnit, že citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu prošel rovněž testem ústavnosti, když Ústavní soud ústavní stížnost směřující proti tomuto

rozsudku odmítl usnesením ze dne 17. 9. 2019, sp. zn. III. ÚS 2317/19, jakožto zjevně neopodstatněnou. Ústavní soud přitom k posuzované otázce poznamenal:

„Již v minulosti Ústavní soud v usnesení ze dne 10. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1631/08 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>) neshledal protiústavnost v závěru Nejvyššího správního soudu, který při výkladu ustanovení zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), dospěl k závěru, že je-li dle dodatečného daňového přiznání doměřena daň vyšší, je daňový subjekt v rozsahu neuhrazeného doměrku v prodlení již od dne původní splatnosti. Naopak je-li dle dodatečného daňového přiznání doměřena daň nižší, je vyměřena k poslednímu dni měsíce následujícího po zjištění důvodu pro podání daňového přiznání. Ve věci, již se týkalo zmíněné usnesení sp. zn. IV. ÚS 1631/08, Ústavní soud nezjistil porušení základních práv v předpisu daňového penále za stavu, kdy daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2001 na daňovou povinnost nižší a za rok 2002 na daňovou povinnost vyšší. Šlo přitom o situaci, kdy částka, o niž měla být dle dodatečného daňového přiznání daňová povinnost za rok 2001 nižší, převýšila částku, o niž měla být za rok 2002 vyšší.

V mnoha ohledech je posuzovaná věc srovnatelná s věcí, již se týkalo usnesení sp. zn. IV. ÚS 1631/08, proto se Ústavní soud nemá ani ve stěžovatelských případech důvod odchýlit od závěru, že nedošlo k porušení základních práv či svobod. Usnesení sp. zn. IV. ÚS 1631/08 se sice týkalo případu, na který dopadal zákon o správě daní a poplatků, na nyní posuzovanou věc se vztahovala úprava dle daňového řádu, nedošlo však k takovým změnám v relevantní právní úpravě, které by měly vést k odlišnému posouzení z hlediska ústavního.

Ústavní soud není povolán k přezkumu rozhodnutí obecných soudů z hlediska souladu s běžnými zákony. Přísluší mu toliko k hodnocení, zda soudy podaný výklad není svévolný, zda nemá racionální základnu, resp. je na první pohled extrémní [nález ze dne 25. 9. 2007 sp. zn. Pl. ÚS 85/06 (N 148/46 SbNU 471)]. Žádná taková pochybení, která by dosáhla ústavní úrovně, v napadeném rozsudku neshledal. Výklad zaujatý Nejvyšším správním soudem v základu vychází z toho, že je povinností daňového subjektu tam, kde mu to zákon ukládá, si sám daň vyčíslit a odvést ji do veřejného rozpočtu. Jde o zákonnou procesní úpravu, která činí z výběru daní pro veřejnou moc administrativně zvladatelný úkol vzhledem k počtu daňových subjektů a charakteru daňových povinností. Zákonná úprava daňového penále je pak součástí regulace výběru daní, která sankcionuje povinnost daňového subjektu si daň vyčíslit a odvést. Nic neústavního proto Ústavní soud neshledal v dílčím závěru Nejvyššího správního soudu, že je-li dle dodatečného daňového přiznání doměřena daň vyšší než činila poslední známá daň, je daňový subjekt v prodlení v rozsahu neuhrazeného doměrku již ode dne původní splatnosti daně. S ohledem na zásadní roli, již hraje při výběru daní povinnost daňového subjektu si daň sám vyčíslit a odvést, lze z ústavního hlediska akceptovat i další dílčí závěr, že je-li dle dodatečného daňového přiznání doměřena daň nižší, vznikne přeplatek až jejím vyměřením. Důvody k podání dodatečného daňového přiznání totiž neleží na straně veřejné moci. Výsledné zamítnutí kasační stížnosti pak bylo kombinací dvou výše zmíněných dílčích závěrů.“

[26] Tyto závěry citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu dopadají zcela obdobně i na nyní posuzovanou věc, tedy na případ daní doměřených na základě výsledků daňové kontroly, neboť jak správně uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, dodatečné daňové přiznání je pouze jedním ze způsobů následného vzniku přeplatku či nedoplatku na dani, přičemž i pro nynější případ platí, že původně přiznal stěžovatel u

pokračování

daně z příjmů nesprávně nižší daň, zatímco u daně z přidané hodnoty nesprávně vyšší daň, byť tato jeho pochybení nebyla korigována na základě dodatečných daňových přiznání, ale na základě výsledků daňových kontrol.

[27] Stěžovateli lze přisvědčit v tom smyslu, že výše daňové pohledávky státu vůči daňovému subjektu je dána rozdílem mezi výší nedoplatku daňového subjektu a vratitelným přeplatkem evidovaným na účtu daňového subjektu u správce daně. Tento princip však žalovaný v projednávaném případě uplatnil, jestliže využil zmiňovanou metodu „vykusování penále“ (nyní úroku z prodlení) ve vztahu k přeplatkům na různých daních, které byly v rozhodné době na daňových účtech stěžovatele skutečně evidovány. Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 1/2009 - 109, *„[s]právce daně má pouze povinnost zohlednit dobu, po kterou byl na osobním účtu daňového subjektu evidován vratitelný přeplatek. V době, kdy na osobním účtu daňového subjektu ke stejnému období existoval přeplatek a nedoplatek na dani (nezávisle na tom, kdy je na jejich existenci nahlíženo), je výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, byť v daném případě pouze dočasně, dána rozdílem mezi výší nedoplatku a přeplatku na dani“*. V rozsudku ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 14/2013 - 70, pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„[u]vedený postup je dle názoru zdejšího soudu zcela logický a spravedlivý, neboť sankcionuje pouze skutečné nedoplatky, tedy částky, s jejichž úhradou byl daňový subjekt skutečně v určitém období v prodlení. Vyzkoval-li stav účtu stěžovatele, na němž je účtováno o plnění jeho veřejnoprávního závazku vůči státu, v určitém období jakýkoli vratitelný přeplatek, který byl v dispozici správce daně, nikoli však v dispoziční sféře daňového subjektu, nelze odůvodněně dospět k závěru, že v tomto určitém období byl daňový subjekt současně v prodlení“*.

[28] Správce daně i žalovaný postupovali v souladu se zákonem, jestliže dospěli k závěru, že stěžovatel v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011 tvrdil daň nižší, než měl, a je povinen uhradit úrok z prodlení ode dne původní splatnosti daně až do dne zaplacení, přičemž žalovaný se dostatečně vypořádal také se zohledněním vratitelných přeplatků za jednotlivá období při výpočtu výše úroku z prodlení. Tyto vratitelné přeplatky se však musely „setkat“ s nedoplatkem na osobním daňovém účtu stěžovatele. Namítaný přeplatek na DPH nebylo dle citované judikatury možné použít způsobem, jaký navrhoval stěžovatel, neboť ke dni původní splatnosti daně z příjmů daňový účet stěžovatele vratitelný přeplatek na DPH nevykazoval. Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nepovažuje námitky stěžovatele za důvodné.

V.

Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu proto vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu spisu však plyne, že mu v tomto řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. ledna 2021

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu