



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Jana Jiráka a Petra Pospíšila v právní věci

žalobkyně: **DOPAZ s. r. o.**
sídlem Vinohradská 1285/80, 618 00 Brno
zastoupená Ing. Ludvíkem Rybářem, daňovým poradcem
bytem U Koupaliště 7, 679 61 Letovice

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2022, č. j. 3696408/22/3002-50521-708469,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný vydal dne 25. 4. 2022 vyrozumění o předpisu úroku z prodlení úhrady daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 (č. j. 2111868/22/3002-50521-708469) v celkové výši 437 740 Kč, a dále dne 27. 4. 2022 vyrozumění o předpisu úroku z prodlení úhrady daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 (č. j.

2111867/22/3002-50521-708469) v celkové výši 1 495 821 Kč. Tato vyrozumění byla doručena žalobkyni dne 28. 4. 2022 do její datové schránky.

2. Proti předmětným vyrozuměním o předepsání úroku z prodlení úhrady doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a 2017 podala žalobkyně námitku. O podané námitce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že námitku žalobkyně zamítl.

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně ve včas podané žalobě uvedla, že žalovaný při stanovení úroku nepřihlédl ke skutečnosti, že částky doměřené daně za zdaňovací období roku 2016 a 2017 byly v letech 2018 – 2021 podrobené dani z příjmů právnických osob. Částky doměřené daně tak byly dani podrobené ještě před jejich stanovením, avšak žalovaný je posoudil tak, že nemohou ovlivnit výši předepsaného úroku.
4. Žalobkyně nerozporuje vznik nedoplatku na dani z příjmů právnických osob ve zdaňovacím období roku 2016 ve výši 2 381 080 Kč a ve zdaňovacím období roku 2017 ve výši 901 430 Kč, jakož ani nerozporuje, z jakých konkrétních částek předmětný doměrek, resp. nedoplatek, vznikl. Žalobkyně se však neztotožňuje se žalovaným v tom, že si může na částky následně podrobené dani podat dodatečná daňová přiznání (což se v roce 2022 také stalo) a daň jí bude vrácena, ale na výpočet úroku to nemá žádný vliv. Tedy že celá částka doměrků je pro účely výpočtu úroku konstantní až do úplného zaplacení doměrku. Žalobkyně má za to, že při uplatnění úroků z doměrků je rozhodující skutečný aktuální stav splatné daně, resp. v jejím případě doměrků v průběhu období.
5. Podle výsledku daňové kontroly činila doměřená daň za zdaňovací období roku 2016 částku ve výši 2 381 080 Kč, přičemž právě tato částka se po jejím úplném zaplacení v roce 2022 stala základem pro stanovení úroků. Žalobkyně však nemohla při zpracování a podání řádného daňového přiznání za rok 2018 tušit, že v roce 2020 bude její postup hodnocen ze strany správce daně jako krácení daně. V daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2018 provedla v souladu s vnitropodnikovou směrnicí snížení účetních mzdových nákladů o čerpání stabilizačních prémie jak z roku 2015, tak i z roků 2016 a 2017. V souladu s dohodou o narovnání tak zvýšila daňový základ také o v předchozích letech účtované částky na vrub nákladů a o nerealizovanou rezervu.
6. Doměrek za rok 2016 v částce 2 381 080 Kč tak koresponduje s „polhůtním závazkem“ ve výši 465 000 Kč a tvorbou stabilizačních prémie v částce 12 066 162 Kč. O částku 465 000 Kč představující onen „polhůtní závazek“ a dále o částku 3 430 237 Kč byl zvýšen základ daně v souvislosti s čerpáním stabilizačních prémie v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2018. Tvrzení žalovaného, že k datu 1. 7. 2019 byla částka splatné daně z daňové kontroly ve výši 2 381 080 Kč tak nemůže obstát, neboť došlo k jejímu částečnému uhrazení formou podaného řádného daňového přiznání, a to prokazatelně v částce ve výši 740 095 Kč. Rozdíl úroku „pouze“ za období od 1. 7. 2019 do 31. 12. 2019 tak činí 59 694 Kč, a to v neprospěch žalobkyně.
7. Pro úrok odvislý od doměrku za zdaňovací období roku 2017 platí, že za období 2018 byl zvýšen základ daně o částky 435 000 Kč a 570 000 Kč u „polhůtních závazků“, o částku 1 199 940 Kč čerpáním stabilizačních prémie, a dále o částku 200 000 Kč dodaněním rezervy. V případě roku 2018 tak žalovaný zvýšil základ daně o částky, které korespondují s doměrkem o částku 2 404 940 Kč, čemuž odpovídá zaplacená daň na dlužnou částku za

doměrek v roce 2017 ve výši 456 939 Kč. Rozdíl úroku za doměrek roku 2017 tak činí jen za období od 1. 7. 2019 do 31. 12. 2019 částku ve výši 36 855 Kč. Podobný rozdíl je i v prvním pololetí roku 2020, přičemž podáním řádného daňového přiznání dne 1. 7. 2020 se rozdíl zvýšil v souvislosti s čerpáním stabilizačních premií o částku dalších minimálně 60 000 Kč.

8. Ze strany žalovaného tak byl stanoven úrok z dlužných částek vlivem doměřené daně za zdaňovací období roku 2016 a 2017 v rozporu s jakoukoliv logikou a respektováním průběhu prokazatelného placení daně. Na základě výše uvedeného proto žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí. Žalobkyni byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a 2017 na základě kontroly, v rámci níž žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně daň v daňových přiznáních nevyšlila správně. Dodatečné platební výměry za rok 2016 a 2017 nabyly právní moci dne 21. 2. 2020, po zamítnutí odvolání žalobkyně odvolacím orgánem. Doměřená daň byla v souladu s § 143 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, splatná v náhradní lhůtě splatnosti do 15 dnů ode dne nabytí právní moci předmětných dodatečných platebních výměrů, tj. do 8. 3. 2022. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně doměřenou daň neuhradila v původní den její splatnosti, vznikla jí povinnost uhradit úrok z prodlení až do dne úhrady doměřené daně, tj. do 3. 3. 2022.
10. Skutečnost, že částky, o něž byl zvýšen základ daně z příjmů právnických osob za rok 2016 a 2017, v důsledku čehož došlo k doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2016 a 2017, byly podrobeny dani v následujících letech, nemůže mít vliv na vznik povinnosti uhradit úrok z prodlení z doměřené daně za rok 2016 a 2017. Pokud žalobkyně částky, o které správce daně zvýšil základ daně z příjmů právnických osob, dodala v následujících letech (2018 – 2020), potom její postup nebyl správný a žalovaný toto nesprávné zdanění nemůže žádným způsobem při výpočtu úroku z prodlení zohlednit.
11. V případě, že daňový subjekt zjistí, že daň má být nižší než poslední známá daň, je podle § 141 odst. 2 daňového řádu oprávněn podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém tuto skutečnost zjistil, dodatečné daňové přiznání. Pokud by tak došlo ke snížení poslední známé daně za rok 2018 – 2020 (v důsledku snížení základu daně za rok 2018 – 2020 o částky, o které byl zvýšen základ daně za rok 2017), tak by k případnému vzniku přeplatku došlo až doměření daně (ať již na základě dodatečných daňových přiznání či z moci úřední).
12. Závěrem žalovaný poukázal na skutečnost, že v řízení týkajícím se úroků z prodlení nelze přezkoumávat zákonnost rozhodnutí, kterým byla stanovena vlastní daňová povinnost, jejíž neuhrazení vedlo ke vzniku úroku z prodlení. Žalobkyni byla pravomocně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a 2017, přičemž vzhledem ke skutečnosti, že tato daň nebyla uhrazena v původní splatnosti, dostala se žalobkyně do prodlení, z něhož jí vznikla zákonná povinnost uhradit úrok z prodlení. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

13. Žaloba není důvodná.

14. Úvodem soud uvádí, že podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového stavu, který existoval ke dni vydání rozhodnutí o námitce. Skutečnost, že žalobkyně podala žalobu též proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství týkajícího se samotné daňové povinnosti žalobkyně, na niž navazovaly vyrozumění o předpisu úroků z prodlení, nemá v daném případě žádný vliv. Jak ostatně opakovaně potvrdil i Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích, v řízení týkajícím se úroku z prodlení s úhradou nelze věcně posuzovat i samotnou daňovou povinnost (srov. rozsudek ze dne 4. 10. 2018, č. j. 10 Afs 115/2017-37). Pokud by případně došlo s konečnou platností ke zrušení doměření daňové povinnosti samotné, byl by žalovaný povinen tuto skutečnost zohlednit, resp. vrátit žalobkyni vzniklý přeplatek. Rozhodnutí o námitce je však do jisté míry autonomní a jeho osud není přímo navázán na existenci doměření daňové povinnosti samotné. Soud proto o žalobě rozhodl, přestože dosud nebylo s konečnou platností vyjasněno, zda dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2016 a 2017 obstojí či nikoliv.
15. Podle § 252 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020, *„vzniká daňovému subjektu 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 14procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.“* Odst. 3 předmětného ustanovení stanovoval, že *„úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik, a na osobním daňovém účtu se předepisuje nejpozději do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti. Před tímto dnem se předepíše na osobním daňovém účtu zejména v případě, že je nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení, vymáhán, nebo pokud byl tento úrok uhrazen, nebo pro zjištění vratitelnosti přeplatku.“*
16. Podle § 252 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 (na základě novely provedené zákonem č. 283/2020 Sb.) platí, že *„úrok z prodlení vzniká od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby; stanovení náhradního dne splatnosti daně nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení“* (odst. 2 písm. a) ustanovení § 252). Výše úroku přitom odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku (odst. 4).
17. Přejícná ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., na jehož základě došlo ke změně znění výše uvedeného § 252 daňového řádu stanovilo, že *„úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“*
18. Vzhledem k dikci předmětného § 252 daňového řádu tak správce daně správně žalobkyni vyrozuměl o předpisu úroku z prodlení (viz č. j. 2111868/22/3002-50521-708469 a č. j. 2111867/22/3002-50521-708469). Úrok z prodlení totiž správce daně nevyměřuje, ale vzniká automaticky ze zákona (za předpokladu splnění zákonných podmínek pro jeho vznik). Ze strany správce daně tak dochází pouze k deklaraci úroku z prodlení v určité výši k určitému datu (v daném případě ve výši 437 740 Kč – vyrozumění ze dne 25. 4. 2022 a ve výši 1 495 821 Kč – vyrozumění ze dne 27. 4. 2022).

19. Žalobkyni byla na základě daňové kontroly (viz zpráva o daňové kontrole č. j. 3092590/20/3007-60562-705285) doměřena dodatečnými platebními výměry (č. j. 3216197/20/3002-50521-708469 a č. j. 3216453/20/3002-50521-708469) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a 2017. Je přitom třeba zdůraznit, že stanovení náhradního dne splatnosti daně, v tomto případě do 15 dnů od nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů (tj. 8. 3. 2022), nemělo vliv na určení doby, po kterou vznikl úrok z prodlení. Úrok z prodlení tak žalobkyni běžel po celou dobu (od původního dne splatnosti daně) až po její úhradu, tedy do 3. 3. 2022.
20. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 5. 2016, č. j. 6 Afs 247/2015-33, „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 (§ 141 a § 144 daňového řádu)“ Pokud tak žalobkyně v řádném daňovém přiznání tvrdila daň z příjmů právnických osob (za zdaňovací období roku 2016 a 2017) nižší, než jakou reálně měla, je povinna uhradit úrok z prodlení ode dne původní splatnosti daně až do dne zaplacení daně. Pokud žalobkyně namítá, že příjem, z něž byla daň v letech 2016 a 2017 doměřena, podrobila dani v následujících letech, což měl žalovaný při stanovení úroku z dlužných částek reflektovat, nemá v tomto pravdu. Žalobkyně měla povinnost vykázat předmětnou daň v řádných daňových přiznáních za rok 2016 a 2017. Pokud dodanila částky v následujících letech (2018 – 2020) nebyl její postup správný. Optikou žalobkyně by potom kterýkoliv daňový subjekt mohl bez následku (v podobě úroku z prodlení) vykázat daň v nesprávné výši, a tuto (ať už úmyslnou či nedbalostní) chybu napravit následným dodaněním v některém z následujících zdaňovacích obdobích. Fakticky by se však jednalo o bezúročnou půjčku státu vůči daňovému subjektu.
21. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 9 Afs 40/2018-40, který se zabýval samotnou podstatou úroku z prodlení a uzavřel, že podle „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).“
22. Žalovaný tak napadeným rozhodnutím zcela správně zamítl námitku žalobkyně, neboť to byla právě ona, kdo v daňovém přiznání vykázal daň v nesprávné nižší výši. Úročení nesplněné zákonné povinnosti přitom nelze považovat za neadekvátní zásah do jejích základních práv. Soud tak shledává postup žalovaného za souladný se zákonem.

V. Závěr a náklady řízení

23. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
24. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanovili 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. září 2023

Zuzana Bystřická v. r.
předsedkyně senátu