



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci

žalobkyně: **E. CZ s. r. o.,**
se sídlem B., P.,
zastoupena advokátem Mgr. Petrem Václavkem,
se sídlem Opletalova 25, Praha,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**
se sídlem Masarykova 31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2015, čj. X

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2015, čj. X, se zrušuje v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 18. 9. 2014, čj. X, a toto rozhodnutí potvrzeno, a v tomto rozsahu se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalobkyni se vrací přeplatek na soudním poplatku ve výši 2 000 Kč.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně napadla žalobou shora označené rozhodnutí žalovaného a domáhá se jeho zrušení. Žalovaný tímto rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 9. 2014, čj. X, čj. X, čj. X, čj. X, čj. X, čj. X, čj. X, čj. X, čj. X, čj. X, čj. X (všechna čísla jednací dále zahrnují tyto společné údaje: /X), kterými předspsal k placení úrok z prodlení týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009, 1. čtvrtletí 2010, srpen 2012, leden 2013, únor 2013, březen 2013, duben 2013, červen 2013, červenec 2013, srpen 2013 a září 2013 (dále jen „platební výměry“).

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

2. Žalobkyně v žalobě podané dne 5. 10. 2015 konstatovala, že věcný základ problému se nijak nezměnil oproti situaci, kdy bylo podáno odvolání. Napadla proto skrze rozhodnutí odvolacího orgánu platební výměry správce daně s tím, že žalovaný nesprávně vypořádal uplatněné odvolací námitky. Tvrdila, že v předmětném období daňová povinnost nevznikla, a proto není jasné, z čeho byl úrok z prodlení vypočítán. Tato daňová povinnost je předmětem jiného řízení, které dosud nebylo pravomocně ukončeno.
3. Žalobkyně dále namítla, že platební výměry jsou nepřezkoumatelné, neboť v nich nebylo jasné uvedeno, z jaké částky a jakým způsobem byl úrok vyměřen. Poukázala na to, že „jakési tabulky“ přiložené k platebním výměrám netvoří součást rozhodnutí, a proto pro ni nejsou závazné, což platí i pro správce daně. Vycházejí-li přesto výpočty z přiložených tabulek, žalobkyně tvrdila, že konečná suma neodpovídá reálnému úroku a že počet dní prodlení se liší od skutečnosti. V této souvislosti odkázala na § 252 odst. 2 daňového řádu. Z platebního výměru tak není zřejmé, co, jak a z jakého důvodu má daňový subjekt platit. Navíc obsahuje tři rozdílné výše úroku z prodlení, aniž by byla uvedena bližší specifikace.
4. Závěrem žalobkyně poukázala na nezákonný postup správce daně, mimo jiné v rozporu s § 252 odst. 5 daňového řádu. Uvedla, že předmětem dalších řízení je i finanční částka, kterou omylem uhradila již dříve vypořádanou daňovou povinností. Namítla, že záležitost je rovněž předmětem několika souvisejících řízení. Správce daně již vydal prohlášení o neoprávněném vymáhání ze dne 1. 9. 2014, čj. X, a v návaznosti na to též rozhodnutí o přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně ze dne 3. 9. 2014, čj. X, ve výši 29 031 Kč, které obsahuje poučení, že vykázaná částka úroku bude započtena na úhradu existujících nedoplatků na dani a příslušenství daně. Žalobkyně však nebyla vyrozuměna o tom, jak bylo s částkou naloženo. Má za to, že tato částka by měla být užita na úhradu předmětného úroku, bude-li oprávněně vyměřen.
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 4. 11. 2015 uvedl, že se v napadeném rozhodnutí podrobně vyjádřil ke všem v odvolání uplatněným námitkám. Proto odkázal v plné míře na odůvodnění tohoto rozhodnutí, obsah správního spisu a v podstatě stručně zopakoval důvody, které jej vedly k vydání napadeného rozhodnutí. Namítl tedy, že platební výměry na úrok z prodlení obsahovaly všechny náležitosti dle § 102 odst. 1 daňového řádu, byly řádně odůvodněny, a proto je nelze považovat za

nepřezkoumatelné. Ve výrokové části všech platebních výměrů byla uvedena celková výše úroku z prodlení. Ve výrokové části rozhodnutí bylo výslovně uvedeno, že „[v]ýpočet úroku z prodlení úhrady výše uvedených daňových povinností předepsaného celkem do 18. 9. 2014 je uveden na dalších stranách tohoto platebního výměru“, přičemž je běžnou správní praxí, že správce daně ve výroku takto odkáže na další strany rozhodnutí. Tabulky jsou součástí rozhodnutí, neboť záhlaví strany, kde je tabulka obsažena, je označeno číslem jednacím s uvedením, že jde právě o stranu 3 rozhodnutí. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2004, čj. X.

6. Žalovaný namítl, že vzhledem k tomu, že se u platebních výměrů čj. X, čj. X, čj. X, čj. X, čj. X a čj. X vyměřená daň neodlišovala od daně tvrzené žalobkyní, nebylo možno se proti platebním výměrům podle § 140 odst. 4 daňového řádu odvolat a podle § 103 odst. 1 daňového řádu bylo rozhodnutí v právní moci. Žalovaný uzavřel, že daňové povinnosti žalobce jsou nesporné, jelikož nebyly rozporovány a nejsou ani předmětem jiného přezkumu.
7. K platebním výměrům čj. X, čj. X a čj. X žalovaný uvedl, že bylo podáno řádné daňové přiznání na nulovou daňovou povinnost a poté dodatečné daňové přiznání. Dodatečnými platebními výměry byla doměřena daň, která se neodchylovala od daně dodatečně tvrzené. Vzhledem k tomu nebylo možné se proti dodatečným platebním výměrům odvolat podle § 144 odst. 4 daňového řádu a podle § 103 odst. 1 daňového řádu jsou taková rozhodnutí v právní moci.
8. Proti dodatečnému platebnímu výměru čj. X nebylo podáno odvolání. V případě platebního výměru čj. X bylo podáno řádné daňové přiznání. Poté byla doměřena daň z přidané hodnoty dodatečným platebním výměrem. Proti tomuto platebnímu výměru bylo podáno odvolání. Odvolací řízení však bylo zastaveno. Proti rozhodnutí o zastavení řízení se žalobkyně odvolala a žalovaný odvolání zamítl. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu nebylo možné se dále odvolat, proto rozhodnutí nabylo právní moci podle § 103 odst. 1 daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně podala žalobu, které byl přiznán odkladný účinek usnesením ze dne 7. 4. 2014, čj. X. K celkové úhradě této daňové povinnosti však došlo ještě před účinností rozhodnutí soudu o přiznání odkladného účinku, konkrétně 24. 3. 2014.
9. Žalovaný dále uvedl, že úrok z prodlení byl vypočten podle § 252 odst. 1 a 2 daňového řádu a jeho postup, stejně jako postup správce daně byl v souladu se zákonem. Nedostatky daňového řízení byly v jeho průběhu napraveny na základě stížnosti žalobkyně ze dne 19. 9. 2014, čj. X, přičemž z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zcela jasné, jakým způsobem bylo v posuzovaném řízení postupováno.
10. Při jednání setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích. Žalobkyně nad rámec toho doplnila, že po podání projednávané žaloby bylo rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 3. 5. 2016, čj. X, zrušeno rozhodnutí žalovaného vydané v doměřovacím řízení ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009. V současnosti proto není o této daňové povinnosti pravomocně rozhodnuto, což má za následek nezákonnost platebního výměru na úrok z prodlení čj. X. Žalobkyně navrhla, aby vzhledem k nedílnosti výroku rozhodnutí žalovaného bylo napadené rozhodnutí zrušeno jako celek. Žalovaný se ztotožnil s tvrzením žalobkyně ohledně nezákonnosti tohoto platebního výměru na úrok z prodlení, nicméně navrhl, aby jeho rozhodnutí

bylo zrušeno pouze v části vztahující se k tomuto platebnímu výměru a aby ve zbytku byla žaloba zamítnuta.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

11. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
12. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl soud povinen přihlédnout i bez námítky, neshledal.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

13. Soud ze správního spisu a z jeho doplnění k výzvě soudu ze dne 20. 11. 2017 zjistil následující skutečnosti relevantní pro rozhodnutí v dané věci. Žalobkyně tvrdila v řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 ze dne 25. 2. 2013, že jí vznikla daňová povinnost ve výši 108 398 Kč, načež jí správce daně vyměřil daň v totožné výši platebním výměrem ze dne 26. 2. 2013, čj. X. Správce daně následně vydal platební výměr na úrok z prodlení ze dne 18. 9. 2014, čj. X.
14. V řádném daňovém přiznání za zdaňovací období únor 2013 ze dne 24. 3. 2013 žalobkyně uvedla, že jí vznikla daňová povinnost ve výši 83 351 Kč, načež jí správce daně vyměřil daň v totožné výši platebním výměrem ze dne 25. 3. 2013, čj. X. Správce daně následně vydal platební výměr na úrok z prodlení ze dne 18. 9. 2014, čj. X.
15. V řádném daňovém přiznání za zdaňovací období červen 2013 ze dne 25. 7. 2013 žalobkyně tvrdila, že jí vznikla daňová povinnost ve výši 91 930 Kč, načež jí správce daně vyměřil daň v totožné výši platebním výměrem ze dne 1. 8. 2013, čj. X. Správce daně následně vydal platební výměr na úrok z prodlení ze dne 18. 9. 2014, čj. X.
16. V řádném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2013 ze dne 25. 8. 2013 žalobkyně uvedla, že jí vznikla daňová povinnost ve výši 106 863 Kč, načež jí správce daně vyměřil daň v totožné výši platebním výměrem ze dne 4. 9. 2013, čj. X. Správce daně následně vydal platební výměr na úrok z prodlení ze dne 18. 9. 2014, čj. X.
17. Žalobkyně dále tvrdila v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období srpen 2013 ze dne 25. 9. 2013, že jí vznikla daňová povinnost ve výši 103 943 Kč, načež jí správce daně vyměřil daň v totožné výši platebním výměrem ze dne 30. 9. 2013, čj. X. Správce daně následně vydal platební výměr na úrok z prodlení ze dne 18. 9. 2014, čj. X.
18. V řádném daňovém přiznání za zdaňovací období září 2013 ze dne 25. 10. 2013 žalobkyně uvedla, že jí vznikla daňová povinnost ve výši 100 932 Kč, načež jí správce daně vyměřil daň v totožné výši platebním výměrem ze dne 31. 10. 2013, čj. X. Správce daně následně vydal platební výměr na úrok z prodlení ze dne 18. 9. 2014, čj. X.
19. V daňovém přiznání za zdaňovací období srpen 2012 ze dne 22. 10. 2012 žalobkyně uvedla, že jí vznikla daňová povinnost ve výši 135 893 Kč, načež jí správce daně vyměřil

- daň v totožné výši dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 11. 2013, čj. X. Správce daně následně vydal platební výměr na úrok z prodlení ze dne 18. 9. 2014, čj. X.
20. V dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2013 ze dne 4. 9. 2013 žalobkyně uvedla, že jí vznikla daňová povinnost ve výši 103 146 Kč, načež jí správce daně vyměřil daň v totožné výši dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 9. 2013, čj. X. Správce daně následně vydal platební výměr na úrok z prodlení ze dne 18. 9. 2014, čj. X.
21. V dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období duben 2013 ze dne 4. 9. 2013 žalobkyně uvedla, že jí vznikla daňová povinnost ve výši 105 575 Kč, načež jí správce daně vyměřil daň v totožné výši dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 9. 2013, čj. X. Správce daně následně vydal platební výměr na úrok z prodlení ze dne 18. 9. 2014, čj. X.
22. Za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 správce daně doměřil daň dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 11. 2012, čj. X, na základě výsledků daňové kontroly, o níž sepsal zprávu ze dne 14. 11. 2012, čj. X. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se žalobkyně neodvolala. Správce daně následně vydal platební výměr na úrok z prodlení ze dne 18. 9. 2014, čj. X.
23. Za zdaňovací období březen 2009 správce daně doměřil daň dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 11. 2012, čj. X, na základě daňové kontroly, jejíž výsledky popsal ve zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 11. 2012, čj. X. Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, avšak řízení o něm bylo zastaveno rozhodnutím ze dne 21. 3. 2013, čj. X, neboť marně uplynula lhůta k odstranění vad odvolání. Žalobkyně proti rozhodnutí o zastavení řízení podala odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 12. 2013, čj. X, zamítl a rozhodnutí o zastavení řízení potvrdil. Správce daně následně vydal platební výměr na úrok z prodlení ze dne 18. 9. 2014, čj. X. Z obsahu soudního spisu Krajského soudu v Praze sp. zn. X soud zjistil, že usnesením ze dne 7. 4. 2014, které se stalo vykonatelným dne 11. 4. 2014, přiznal soud odkladný účinek žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2013. Toto rozhodnutí pak zrušil rozsudkem ze dne 3. 5. 2016, čj. X, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudek nabyl právní moci dne 17. 5. 2016. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta. Dle sdělení žalovaného ze dne 19. 2. 2018 nebylo doposud o odvolání žalobkyně znovu rozhodnuto, dodatečný platební výměr ze dne 19. 11. 2012 není v právní moci.

Posouzení žalobních bodů

24. Soud se předně musel zabývat námitkou žalobkyně, že jí vůbec nevznikla daňová povinnost, z níž byl předepsán úrok z prodlení úhrady daně. Daňové povinnosti, k nimž se vztahují platební výměry na úrok z prodlení, byly stanoveny třemi způsoby: 1) vyměřením daně v souladu s řádným daňovým tvrzením žalobkyně (zdaňovací období leden 2013, únor 2013, červen 2013, červenec 2013, srpen 2013, září 2013), 2) doměřením daně v souladu s dodatečným daňovým tvrzením žalobkyně (zdaňovací období srpen 2012, březen 2013, duben 2013), 3) doměřením daně dodatečným platebním výměrem na základě výsledků provedené daňové kontroly (zdaňovací období březen 2009 a 1. čtvrtletí 2010). Žalobkyně uvedený žalobní bod nijak nespecifikuje, nekonkretizuje, proč nelze nahlížet na daňové povinnosti jako na řádně stanovené.

Naprosto totožně formulované tvrzení přitom žalobkyně uplatnila i v dvou dalších řízeních vedených před Krajským soudem v Praze, jejichž předmětem byl úrok z posečkáni (sp. zn. X – při jednání soudu od tohoto žalobního bodu ustoupila) a úrok z prodlení (sp. zn. X). Ani v jednom z případů nebyla námitka důvodná. To jen dokládá paušální přístup žalobkyně k formulaci žalobních bodů spočívající v tom, že námitky vůbec nevychází z konkrétních skutečností týkajících se dané věci, ale jedná se pouze o tvrzení poukazující na typovou nezákonnost, k níž obecně může v daňovém řízení dojít, aniž by však byly dány indicie (resp. aniž by je žalobkyně ve své argumentaci zmínila), které by nasvědčovaly tomu, že to může být i případ přezkoumávaného rozhodnutí.

25. Podle § 147 odst. 1 daňového řádu správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.

Podle § 140 odst. 1 daňového řádu, neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.

Podle § 140 odst. 2 daňového řádu se za den doručení platebního výměru daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.

Podle § 140 odst. 4 daňového řádu, neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.

Podle § 103 odst. 1 daňového řádu je rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat, v právní moci.

26. Soud zjistil, jak již bylo výše zmíněno, že daň tvrzená žalobkyní v řádném daňovém přiznání, z níž byl předepsán úrok z prodlení platebními výměry ze dne 18. 9. 2014, čj. X, čj. X, čj. X, čj. X, čj. X, čj. X (tedy ve vztahu k daňovým povinnostem za zdaňovací období leden, únor, červen, červenec, srpen a září 2013), se ve všech těchto případech shodovala s výší, kterou následně vyměřil správce daně. Proto se žalobkyně nemohla proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty odvolat (§ 140 odst. 4 daňového řádu), platební výměry se považují za doručené posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání (§ 140 odst. 2 daňového řádu) a téhož dne nabyly právní moci podle § 103 odst. 1 daňového řádu. Žádné další vyměřovací či doměřovací řízení nebylo vedeno, daňové povinnosti tedy byly řádně stanoveny a objektivně nejsou sporné.

27. 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 rozdílную částku uhradit.

Podle § 144 odst. 1 daňového řádu, 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.

Podle § 144 odst. 2 daňového řádu se za den doručení dodatečného platebního výměru daňovému subjektu 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 § 144 odst. 4 daňového řádu, neodchyluje-li se doměřená daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl dodatečný platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.

28. Daň tvrzená žalobkyní, z níž byl předepsán úrok z prodlení platebními výměry ze dne 18. 9. 2014, čj. X, čj. X, čj. X (tedy ve vztahu k daňovým povinnostem za zdaňovací období srpen 2012, březen a duben 2013), se shodovala s výší, kterou následně doměřil správce daně dodatečnými platebními výměry. Proto se žalobkyně nemohla proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty odvolat (§ 144 odst. 4 daňového řádu), dodatečné platební výměry se považují za doručené posledním dnem lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání (§ 144 odst. 2 ve spojení s § 141 odst. 1 daňového řádu) a téhož dne nabyly právní moci podle § 103 odst. 1 daňového řádu. Žádné další doměřovací řízení nebylo vedeno, daňové povinnosti tedy byly řádně stanoveny a objektivně nejsou sporné.
29. Správce daně vyměřil daň, z níž byl předepsán úrok z prodlení platebními výměry ze dne 18. 9. 2014, čj. X a čj. X (daňová povinnost za zdaňovací období březen 2009 a 1. čtvrtletí 2010), dodatečnými platebními výměry na základě výsledků daňové kontroly, jak již bylo zmíněno výše. V tomto případě je možné se proti rozhodnutí odvolat podle § 109 odst. 1 daňového řádu, neboť to zákon nevylučuje (§ 144 tohoto zákona se na tyto dodatečné platební výměry nevztahuje), o čemž byla žalobkyně také poučena. Proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla doměřena daň za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010, se žalobkyně neodvolala, dodatečný platební výměr ze dne 19. 11. 2012 nabyl právní moci, výše daňové povinnosti tak není sporná. Žalobkyně vzala své tvrzení uplatněné nově při jednání, že v důsledku vydání rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 3. 5. 2016, čj. X, bylo znovu otevřeno doměřovací řízení na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010, po provedení dokazování zpět. Soud se jím proto nezabýval, doplňuje však, že z obsahu soudního spisu sp. zn. X, jehož součástí je spis sp. zn. X vedený k posléze spojené věci, plyne, že toto soudní řízení se nijak netýkalo platebního výměru na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010.
30. Proti platebnímu výměru ze dne 19. 11. 2012, čj. X, jímž byla doměřena daň za zdaňovací období březen 2009, se žalobkyně odvolala. Řízení o odvolání však bylo pravomocně zastaveno. Samotné podání odvolání nemá odkladný účinek (§ 109 odst. 5 daňového řádu), žalobkyně tedy byla povinna uhradit dodatečně vyměřenou daň, ačkoliv doměřovací řízení ještě nebylo pravomocně skončeno. Povinnost uhradit vlastní daňovou povinnost je nicméně třeba oddělit od vzniku oprávnění předepsat k placení úrok z prodlení týkající se této povinnosti.
31. Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 8. 2. 2006, čj. X a čj. X, ve vztahu k tehdy existujícímu institutu penále dle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, dovodil, že z hlediska splnění zákonem stanovených

Shodu s prvopisem potvrzuje A. S.

podmínek pro uplatnění penále je rozhodná právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku; není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále, na čemž nic nemění předběžná vykonatelnost dodatečného platebního výměru (shodně též rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, čj. X). Institut penále byl ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků nahrazen od 1. 1. 2007 institutem úroku z prodlení, který posléze převzal i daňový řád. Jde o institut velmi podobný institutu penále (viz rozsudek NSS ze dne 2. 6. 2016, čj. X), a proto lze na něj aplikovat výše uvedený právní názor NSS formulovaný ve vztahu k penále, neboť jeho východiska odpovídají též konstrukci úroku z prodlení. S ohledem na § 264 odst. 14 daňového řádu se úrok z prodlení s úhradou daňové povinnosti za zdaňovací období březen 2009 řídí zákonem o správě daní a poplatků, neboť původní splatnost daňové povinnosti nastala ještě za účinnosti tohoto zákona. Platí tedy, že úrok z prodlení bylo možné předepsat k placení dle § 63 zákona o správě daní a poplatků pouze za podmínky, že dodatečný platební výměr na vlastní daňovou povinnost byl v právní moci, nepostačovalo, že daňová povinnost byla stanovena a dodatečný platební výměr byl předběžně vykonatelný (podle § 109 odst. 5 daňového řádu, jímž se řídilo doměřovací řízení, totiž nemá odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru odkladný účinek, tedy nemá vliv na vykonatelnost rozhodnutí, splatnost doměřené daně ani okamžik vzniku prodlení). Tyto podmínky byly v době vydání platebního výměru čj. X splněny, neboť o podaném odvolání bylo konečným způsobem rozhodnuto dne 23. 12. 2013.

32. Poté, co platební výměr čj. X nabyl právní moci a žalobkyně proti němu (ve spojení s rozhodnutím žalovaného o odvolání) podala žalobu, bylo rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 3. 5. 2016, čj. X, zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2013, čj. X, v důsledku čehož bylo znovu otevřeno doměřovací řízení (přesněji řízení o odvolání) týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009. Žalobkyni nelze vytýkat, že námitku nezákonnosti platebního výměru čj. X neuplatnila ve lhůtě pro podání žaloby, neboť skutečnost, která má za následek nezákonnost tohoto platebního výměru, nastala až po uplynutí této lhůty. Judikatura dovodila, že ačkoliv k takovéto změně dojde až poté, co bylo rozhodnuto o odvolání proti platebnímu výměru, jímž se předepisuje k úhradě úrok z prodlení, je soud bez ohledu na § 75 odst. 1 s. ř. s. povinen k této skutečnosti přihlédnout a bez dalšího zrušit rozhodnutí týkající se úroku z prodlení. To plyne z toho, že podmínkou pro předpis úroku z prodlení je právní moc rozhodnutí o doměření vlastní daňové povinnosti, úrok z prodlení je příslušenstvím daně a sleduje její osud (viz rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2009, čj. X). Soud zjistil ze sdělení žalovaného ze dne 19. 2. 2018, že o odvolání žalobkyně nebylo doposud rozhodnuto, takže dodatečný platební výměr prozatím nenabyl právní moci. Soud proto musel napadené rozhodnutí zrušit pro nezákonnost, neboť jestliže není pravomocně stanovena daňová povinnost za zdaňovací období březen 2009, nelze předepsat k placení úrok z prodlení. V tomto rozsahu je tedy žalobní bod důvodný, neboť vlastní daňová povinnost je skutečně pochybná, nejistá, nebylo o ní pravomocně rozhodnuto.
33. Právě konstatovaná částečná nezákonnost rozhodnutí, týkající se toliko jednoho z platebních výměrů přezkoumaných napadeným rozhodnutím žalovaného, nebrání soudu v tom, aby se zabýval dalšími žalobními body. Soud má za nedůvodnou námitku žalobkyně, že platební výměry na úrok z prodlení jsou nepřezkoumatelné, neboť v nich nebylo jasně uvedeno, z jaké částky a jakým způsobem byl úrok vyměřen.

34. Podle § 101 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o DPH“), je plátce 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.

Podle § 135 odst. 3 daňového řádu je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. Daň doměřená z moci úřední je splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru (§ 143 odst. 5 daňového řádu).

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

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. 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. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.

35. Ačkoliv úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona a rozhodnutí o něm má toliko deklaratorní charakter, účinky vůči daňovému subjektu se projeví až řádným oznámením tohoto platebního výměru. Správce daně v souladu s § 252 odst. 6 daňového řádu vyrozuměl žalobkyni o předpisu úroků z prodlení platebními výměry, jež byly přezkoumány napadeným rozhodnutím. Platební výměry musí stejně jako jiná daňová rozhodnutí splňovat náležitosti podle § 102 odst. 1 daňového řádu. Musí z nich být patrné, za jaké období a z jakého nedoplatku na dani je úrok počítán, jakož i jeho výše. To platí shodně i pro úrok z prodlení předepsaný dle § 63 zákona o správě daní a poplatků (zdaňovací období březen 2009 a 1. čtvrtletí 2010). Žalobkyně namítla, že tabulka, v níž jsou odpovídající údaje obsaženy, není součástí rozhodnutí. V takovém případě by platební výměr nesplňoval výše uvedené náležitosti, a proto se soud nejprve zabýval touto otázkou. Všechny platební výměry, k nimž se vztahuje žalobou napadené rozhodnutí, ve výroku bezprostředně po uvedení souhrnné výše úroku z prodlení odkazují ohledně jeho výpočtu na další strany rozhodnutí, přičemž tabulky s výpočty se shodně nacházejí na stranách 3 (popř. též 4), v jejichž záhlavích je uvedeno číslo jednací shodné s číslem jednacím daného platebního výměru a číslo strany (to přitom navazuje na vlastní text platebního výměru). Z platebních výměrů jako celku je tedy patrné, že tabulky obsahující výpočet úroku z prodlení jsou jejich součástí. Jako podpůrný argument pro tento závěr lze přijmout odkaz žalovaného na rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2004, čj. X, byť jsou skutkové okolnosti i právní úprava odlišné. Nejvyšší správní soud zde dospěl k závěru, že pokud výrok platebního výměru obsahuje výslovný odkaz na určitý list, který je součástí rozhodnutí, pak údaje uvedené na tomto listu jsou součástí výroku platebního výměru. Nadto soud dodává, že takto rozvržené rozhodnutí není nikterak výjimečné, naopak jde o zavedenou praxi finanční správy.

36. Námitka žalobkyně, že z platebního výměru není zřejmé, co, jak a z jakého důvodu má platit, není důvodná. Z tabulek uvedených v platebních výměrech je zřejmé, za jaké

období a z jakého nedoplatku na dani je úrok počítán, jakož i jeho výše. V prvním sloupci tabulky je uvedeno „Daň splatná ke dni“ a na dalším řádku „Úročeno do dne“. Tyto řádky jsou rozdílně odsazeny, čemuž odpovídá odsazení dat, do nichž byla konkrétní částka úročena, v dalších řádcích tohoto sloupce. V dalších sloupcích je uvedena úročená částka, procentní sazba určená v souladu s § 252 odst. 2 daňového řádu (včetně návodné informace za lomítkem značící, že úrok je třeba počítat za každý jeden den), následuje počet úročených dní a vypočtený úrok, včetně dílčího úroku, opět s odsazením v záhlaví sloupce, čemuž odpovídá i odsazení uvedených částek. Jinými slovy, uvedené tabulky přehledně uvádějí všechny potřebné údaje k tomu, aby i osoba bez zvláštní účetní kvalifikace mohla dojít k celkové částce úroku.

37. Namátkou soud uvádí, že např. z výroku platebního výměru na úrok z prodlení týkajícího se daňové povinnosti za zdaňovací období červenec 2013 lze zjistit, kdy a v jaké výši byly provedeny jednotlivé dílčí úhrady daně a že daň byla splatná dne 26. 8. 2013. První dílčí úrok z prodlení se vztahuje až k platbě části daňové povinnosti ve výši 8 869,12 Kč ze dne 18. 3. 2014. Jde o úrok z prodlení za dobu 198 dnů do 18. 3. 2014, tedy odpočtem lze zjistit, že prvním dnem tohoto časového intervalu je 2. 9. 2013, což je pátý pracovní den po splatnosti daně (k tomu viz níže). Druhý dílčí úrok z prodlení se vztahuje k platbě částky 76 437,88 Kč ze dne 21. 3. 2014, a to za dobu 201 dnů do 21. 3. 2014 (odpočtem opět od 2. 9. 2013). Třetí dílčí úrok z prodlení se týká platby částky 21 556 Kč ze dne 1. 9. 2014, úrok byl stanoven za 365 dní prodlení do 1. 9. 2014 (odpočtem tedy od 2. 9. 2013). Součet všech tří dílčích úhrad daně odpovídá výši daňové povinnosti vyměřené platebním výměrem a součet dílčích úroků z prodlení odpovídá souhrnné částce uvedené ve výroku platebního výměru na úrok z prodlení. Soud má proto za to, že žalobní bod je nedůvodný.
38. Žalobkyně dále nesouhlasila s platebním výměrem, neboť konečná suma neodpovídá reálnému úroku a počtu dnů prodlení, přičemž pouze odkázala na § 252 odst. 2 daňového řádu s úryvkem jeho znění („počínaje pátým dnem“), aniž by vyložila, v čem a z jakého důvodu spatřuje nesprávnost či navrhla jakoukoliv korekci. Soud k tomu uvádí, že takto formulovaná námitka je značně obecná a v části, v níž žalobkyně uvádí, že konečná suma neodpovídá reálnému úroku, se jí soud nemohl zabývat, neboť není zřejmé, jaké skutkové závěry či právní posouzení by měl přezkoumat (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. X). Z odkazu na § 252 odst. 2 daňového řádu a akcentu na část tohoto ustanovení („počínaje pátým dnem“) soud dovodil, že žalobkyně se domnívá, že žalovaný při výpočtu výše úroku z prodlení nerespektoval, že úrok z prodlení vzniká až pátým pracovním dnem prodlení s úhradou daně. K tomu soud uvádí na již zmíněném příkladu úroku z prodlení, jenž se vztahuje k daňové povinnosti za zdaňovací období červenec 2013, že podle § 101 odst. 1 zákona o DPH ve spojení s § 33 odst. 4 daňového řádu připadl poslední den lhůty pro podání řádného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013 na 26. 8. 2013. Daňová povinnost se tak stala splatnou dne 26. 8. 2013. Prodlení s úhradou daně nastalo podle § 252 odst. 1 daňového řádu následující den po splatnosti daně. To znamená, že pátým pracovním dnem po splatnosti daně byl den 2. 9. 2013. Právě z tohoto závěru žalovaný evidentně vycházel (viz počet dnů prodlení v tabulce uvedené v platebním výměru správcem daně a soudem výše uvedené dopočty počátku úročení daňového nedoplatku). Soud ve vztahu ke všem platebním výměrům, jimiž správce daně předsal žalobkyni úrok z prodlení vztahující se k jednotlivým zdaňovacím obdobím, ověřil, že počet úročených dnů byl s ohledem na datum provedení jednotlivých dílčích

úhrad daňových povinností stanoven správně s ohledem na korektně dopočtený první den úročení daňového nedoplatku dle § 252 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti soud připomíná, že i u daňových povinností, které byly doměřeny dodatečně a u nichž byl stanoven náhradní den splatnosti, se úročení odvíjí od původního dne splatnosti daně.

39. Úrok z prodlení s úhradou daňové povinnosti za zdaňovací období březen 2009 a 1. čtvrtletí 2010 se řídí s ohledem na § 264 odst. 14 daňového řádu zákonem o správě daní a poplatků. Ten upravoval v § 63 odst. 2 dobu, za kterou se počítá úrok z prodlení, odlišně, neboť podle něho vzniká povinnost hradit úrok z prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Doměřená daň za zdaňovací období březen 2009 se stala splatnou dle § 101 odst. 1 zákona o DPH ve spojení s § 14 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků dne 27. 4. 2009. Stanovení náhradní lhůty splatnosti k uhrazení doměřené daně nemá vliv na úrok z prodlení (§ 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Úrok z prodlení z daně doměřené platebním výměrem ze dne 19. 11. 2012 tak běžel od 28. 4. 2009 do dne provedení dílčích úhrad daňového nedoplatku (21. 1. 2014, 21. 2. 2014, 18. 3. 2014, 21. 3. 2014 a 24. 3. 2014). Počet dnů úročení je tedy v tabulce obsažené v platebním výměru na úrok z prodlení stanoven správně. Vzhledem k tomu, že daňová povinnost byla zcela zaplacená dnem 24. 3. 2014, je bez jakéhokoliv významu pro vydání platebního výměru na úrok z prodlení a pro stanovení výše úroku, že usnesením Krajského soudu v Praze ze dne 7. 4. 2014, čj. X, byl přiznán odkladný účinek žalobě proti rozhodnutí o zastavení řízení o odvolání proti platebnímu výměru, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období březen 2009. Přiznání odkladného účinku vyvolává účinky pouze *pro futuro* počínaje vykonatelností usnesení soudu.
40. Daň doměřená za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 se stala splatnou dnem 26. 4. 2010 a úrok z prodlení běžel od 27. 4. 2010 do dne připsání jednotlivých dílčích úhrad (30. 7. 2010, 19. 8. 2010, 21. 9. 2010, 3. 11. 2010, 21. 2. 2011, 21. 3. 2011, 22. 3. 2011). Počet úročených dnů je stanoven v tabulce platebního výměru na úrok z prodlení správně.
41. Žalobkyně dále zmínila, že správce daně postupoval v rozporu s § 252 odst. 5 daňového řádu v souvislosti s blíže neurčenou částkou zaplacenou „omylem“ třetí osobou. Celá záležitost je předmětem jiných řízení, nicméně již bylo vydáno prohlášení neoprávněného vymáhání a v návaznosti na to rozhodnutí o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši 29 031 Kč. Žalobkyně byla poučena, že tento úrok bude započten na úhradu existujících nedoplatků na dani a příslušenství daně. Žalobkyni však není známo, jak s ním bylo naloženo, domnívá se, že by měl být použit na úhradu předmětného úroku z prodlení. K tomu soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (odst. 27 až 29) konkrétně uvedl, jak bylo s úrokem z neoprávněného jednání správce daně ve výši 29 031 Kč naloženo (úhrada nedoplatků za zdaňovací období červen 2013, červenec 2013 a 2. čtvrtletí 2014). Je tedy zřejmé, že na úrok z prodlení týkající se daně za zdaňovací období, jichž se týká nyní posuzovaná věc, nebylo použito nic. Žalobkyně v žalobě žádné konkrétní výtky zpochybňující převedení přeplatku žalobkyně na úhradu konkrétních daňových nedoplatků nevznesla. Není na soudu, aby za žalobkyni domýšlel důvody, pro které by mohlo být napadené rozhodnutí žalovaného nezákonné (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. X). Naprosto obecné a jakkoliv blíže nevyargumentované sdělení žalobkyně, že přeplatek (úrok z neoprávněného jednání správce daně) měl být použit na úhradu úroků

z prodlení, které jsou předmětem přezkoumávaného rozhodnutí, není způsobilé vyvolat takovou formu přezkumu zákonnosti postupu správce daně při placení daní, jejíž podstatou by byla kontrola správnosti evidence jednotlivých dílčích úhrad na daňové povinnosti žalobkyně, aby byl vyvrácen i jen stín pochybnosti, zda bylo se zmíněným přeplatkem naloženo v souladu s pravidly pro placení daní a nakládání s přeplatkem. Takto obecná námitka nemůže vést k tomu, aby soud suploval úkol účetního žalobkyně a provedl jakýsi audit evidence daňových povinností žalobkyně a jejích úhrad. Žalobní bod je nedůvodný.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

42. Soud shora konstatoval, že rozhodnutí žalovaného je stiženo nezákonností pouze v té části, kterou bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru správce daně čj. X a kterou byl tento platební výměr potvrzen. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost pouze v tomto rozsahu a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), tedy že nelze předepsat žalobkyni k placení úrok z prodlení s úhradou daňové povinnosti za zdaňovací období březen 2009 doměřené platebním výměrem ze dne 19. 11. 2012, dokud tento platební výměr nenabude právní moci. Ve vztahu ke zbylé části napadeného rozhodnutí žalovaného, kterou byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti deseti dalším platebním výměrům správce daně a kterou byly tyto platební výměry potvrzeny, shledal soud žalobu nedůvodnou, takže ji ve zbytku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Soud doplňuje, že byť je výrok napadeného rozhodnutí žalovaného formálně konstruován jako jednolitý, nejde o výrok nedělitelný. Je z něho totiž patrné, že jedním rozhodnutím žalovaného bylo rozhodnuto o několika samostatných odvoláních směřujících proti několika na sobě nezávislým platebním výměrům správce daně. Formulační jednodušnost výroku nebrání tomu, aby soud zrušil napadené rozhodnutí pouze v části, která je nezákonná, a oddělil ji od té části výroku, která ob stojí.
43. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla v řízení úspěšná pouze zčásti. Z její žaloby nelze dovodit, že by jejím podáním minila zpochybnit zákonnost pouze některého z žalovaným přezkoumaných platebních výměrů, naopak z ní plyne, že zpochybňuje všechny platební výměry potvrzené napadeným rozhodnutím žalovaného. Procesního úspěchu docílila žalobkyně jen ohledně jednoho z celkem jedenácti přezkoumaných platebních výměrů. Míra jejího procesního úspěchu je tedy menší než míra jejího procesního neúspěchu. Žalobkyně proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Převážně procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.
44. Z obsahu spisu soud zjistil, že žalobkyni vznikla v tomto řízení poplatková povinnost v souhrnné výši 5 000 Kč (poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a dvakrát poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě po 1 000 Kč), žalobkyně však uhradila na soudních poplatcích celkem 7 000 Kč. Soud proto rozhodl podle § 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, o vrácení přeplatku

ve výši 2 000 Kč žalobkyni. Přeplatek bude vrácen v souladu s § 10a odst. 1 téhož zákona ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 nejblíže 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 je 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.

Praha 5. března 2018

Olga Stránská v. r.
předsedkyně senátu