



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **M. I. s.r.o.**,
zastoupeného UNTAX, s.r.o., IČ 25260537
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 2016, č.j. 33834/16/5300-224444-702525

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 2016, č.j. 33834/16/5300-224444-702525,
se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 17.692 Kč k rukám zástupce žalobce do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se včasnou žalobou podanou soudu dne 31. 10. 2016 domáhal zrušení v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena dvě rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích ze dne 14. 10. 2015, č.j. 1368521/15/2801-50525-607666 a č.j. 1369103/15/2801-50525-607666.

II. Podstata věci

2. Prvostupňový správce daně – Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích vydal dne 20. 7. 2015 pod č.j. 1142591/15/2801-50525-607666 a č.j. 1142592/15/2801-50525-607666 dva platební výměry, kterými žalobci sdělil úrok z prodlení týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 ve výši 1.350.412 Kč a za zdaňovací období únor 2011 ve výši 1.444.455 Kč.

3. Žalobce v zákonné lhůtě proti citovaným rozhodnutím brojil odvoláním. Prvostupňový správce daně vydal dne 14. října 2015 pod č. j. 1368521/15/2801-50525-607666 a č. j. 1369103/15/2801-50525-607666 rozhodnutí o odvolání, kterými podanému odvolání žalobce částečně vyhověl. Rozhodnutí (platební výměr) č.j. 1142591/15/2801-50525-607666 ze dne 20. července 2015 změnil tak, že celkovou částku úroků z prodlení za leden 2011 změnil z částky 1.350.412 Kč na 1.266.892 Kč. Rozhodnutí (platební výměr) č.j. 1142592/15/2801-50525-607666 ze dne 20. července 2015 změnil tak, že celkovou částku úroků z prodlení za února 2011 změnil z částky 1.444.455 Kč na 1.405.283 Kč.

4. Proti oběma rozhodnutím finančního úřadu žalobce opět podal odvolání. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a obě rozhodnutí ze dne 14. 10. 2015, č.j. 1368521/15/2801-50525-607666 a č.j. 1369103/15/2801-50525-607666, jimiž byly úroky z prodlení za leden a únor 2011 částečně poníženy, potvrdil. Žalovaný vyšel z toho, že na základě daňové kontroly byla žalobci doměřena DPH za období ledna 2011 ve výši 2.996.763 Kč a za období února 2011 3.288.021 Kč. Dodatečné platební výměry na tuto DPH byly vystaveny dne 17. 4. 2015 a daň byla uhrazena dne 25. 4. 2014 ze zajištěných prostředků. Po prvním odvolání žalobce (viz shora) prvostupňový správce daně ponížil předepsané úroky, když vzal v úvahu přeplatky na osobním daňovém účtu žalobce, které byly vykazovány jako přeplatek. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel ze zákonné úpravy a z judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), podle které se sankcionují pouze skutečné nedoplatky. Pokud žalobce argumentoval tím, že za období března až května 2011 mu vznikly nadměrné odpočty DPH, které bylo třeba vzít v úvahu, tak tyto nadměrné odpočty je třeba považovat za vyměřené dnem, kdy byl vydán platební výměr. Ten byl vydán dne 20. 3. 2014, k tomuto datu však správce daně neevidoval

jakýkoli nedoplatek na dani žalobce, a proto byly nadměrné odpočty dne 22. 4. 2014 vráceny na bankovní účet žalobce. Jednalo se o částky 3.371.926 Kč za březen 2011, 1.134.770 Kč za duben 2011 a 2.740.323 Kč za květen 2011. V době vrácení odpočtů stále probíhala daňová kontrola DPH za období ledna a února 2011.

III. Shrnutí žaloby

5. Žalobce podává žalobu a uvádí, že podstata jeho odvolacích námitek zůstala nevypořádána již ve změněných rozhodnutích prvostupňového správce daně. Setrvává na tom, že správce daně při výpočtu úroků z prodlení z doměřené DPH za období ledna a února 2011 nezohlednil nadměrné odpočty u DPH za zdaňovací období za březen 2011 ke dni 25. 4. 2011, za duben 2011 ke dni 25. 5. 2011 a za květen 2011 ke dni 27. 6. 2011. Stejně tak, jako DPH byla za leden a únor 2011 stanovena zpětně, tak nadměrné odpočty za březen až květen 2011 měly být stanoveny zpětně ke dni podání řádného daňového tvrzení. Nezákonnost rozhodnutí žalobce spatřuje v tom, že správce daně sankcionuje daňovou povinnost zpětně, avšak nadměrné odpočty zpětně nezohledňuje.

6. Poukazuje na závěry rozhodnutí NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34 ve věci Kordárna, ve kterém se pod bodem 22. uvádí: "*Vyměření nadměrného odpočtu má převážně povahu deklaratorního správního rozhodnutí (autoritativně určuje, že plátcí vznikl nárok na nadměrný odpočet v určité výši). Konstitutivní charakter má vyměření jen potud, že zakládá počátek běhu lhůty, po jejímž uplynutí je nadměrný odpočet plátcem exekučně vymožitelný na státu. V tomto smyslu lze tedy vyměření nadměrného odpočtu velmi dobře srovnávat např. s rozsudkem ukládajícím povinnost zaplatit peněžité plnění na základě smlouvy, již se dlužník zavázal k určitému datu peněžité plnění zaplatit. Takový rozsudek autoritativně stanoví, že povinnost k plnění existuje (a existovala i před jeho vydáním) a „mění“ ji po uplynutí lhůty k dobrovolnému plnění v povinnost exekučně vymožitelnou. Právní úprava soukromoprávních úroků z prodlení (zejm. § 1970 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku) tomu odpovídá. Úroky z prodlení náleží zásadně „zpětně“, tedy od okamžiku prodlení dlužníka.*". Z uvedeného vyplývá, že nadměrné odpočty za březen až květen 2011 měly být předepsány do evidence daní k datům 25. 4. 2011, 25. 5. 2011, resp. 27. 6. 2011. Potom by musel být úrok z prodlení stanoven v mnohonásobně nižší výši, neboť žalobce by byl v prodlení s úhradou dodatečně stanovené DPH za měsíce leden a únor 2011 pouze v řádu několik týdnů a nikoli až do 25. 4. 2014. K otázce kompenzace doměřených nedoplatků poukazuje na rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2009, čj. 5 Afs 72/2009-75. Na takovém závěru nic nemění to, že žalovaný přeplatky za březen až květen 2011 vrátil na účet žalobce dne 22. 4. 2014.

7. Žalobce rovněž namítá, že měnící rozhodnutí prvostupňového správce daně jsou nepřezkoumatelná, neboť ani z přílohy obsahující velké množství položek nelze vyčíst výpočet přesné částky úroků. Číselné údaje neobsahují popis toho, z jakého důvodu je předmětná částka. Žalobce namítá, že z předpisu není schopen vyčíst, proč a jak přesná úročená částka k danému dni vznikla.

8. Žalobce proto navrhuje, aby soud zrušil jak shora označené rozhodnutí žalovaného, tak i obě prvostupňová rozhodnutí správce daně.

IV. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný s žalobou nesouhlasil, ve vyjádření k žalobě zrekapituloval průběh řízení, odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, setrval na jeho odvodnění. Odmítl námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí prvostupňového správce daně a připomněl, že žalobci byly zaslány sestavy obsahující přehled o předpisech a platbách a rovněž párování předpisů a plateb, ze kterých jsou zřejmé, jak částky, tak důvody pohybů na účtu žalobce.

10. Žalovaný rovněž nesouhlasil s argumenty žalobce o tom, že při stanovení úroků z prodlení bylo třeba přihlédnout k nadměrným odpočtům za březen až květem 2011. Setrval na tom, že úrokem z prodlení sankcionoval pouze skutečné nedoplatky. Platební výměry za zdaňovací období března až května 2011 byly žalobci zaslány až 20. 3. 2014 a tento den je třeba považovat za den jejich vyměření, kdy žalobci vznikl přeplatek na dani z přidané hodnoty. Ke dni 20. 3. 2014 daňová povinnost na DPH za leden a únor 2011 neexistovala, neboť stále probíhala daňová kontrola.

V. Posouzení věci krajským soudem

11. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s., žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

12. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného ve smyslu § 75 odst. 1 s.ř.s.

13. Z nesporných tvrzení účastníků i ze správního spisu vyplývá, že spornou otázkou je to, zda žalovaný při výpočtu úroku z prodlení z DPH doměřené na základě kontroly za období ledna 2011 a února 2011 byl povinen přihlédnout k tomu, že k datu dřívějšímu, než byla ukončena daňová kontrola za tato období, byly stanoveny nadměrné odpočty za období března 2011 až května 2011 (rovněž po proběhlé kontrole) převyšující doměřenou daň za leden a únor 2011. Žalobce tvrdí, že ano. Žalovaný naopak uvádí, že nadměrné odpočty za březen 2011 až květem 2011 vyměřil a následně odeslal na bankovní účet žalobce ještě před tím, než daňová povinnost za leden a únor 2011 vznikla. Žalobce k tomu namítá faktickou nepřezkoumatelnost výpočtu úroků v rozhodnutí prvostupňového správce daně, neboť z příloh nelze identifikovat důvody pohybů na daňovém účtu žalobce.

14. Žaloba má soud za důvodnou.

15. Ze správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Dodatečné platební výměry na DPH za leden 2011 ve výši 2.996.763 Kč a únor 2011 ve výši 3.288.021 Kč byly vystaveny po ukončené daňové kontrole dne 17. 4. 2015 (doručené žalobci dne 23. 4. 2015). Tato skutečnost rovněž vyplývá ze správního spisu, který byl předložen žalovaným ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 61/2016, ve které byla právě otázkou přezkumu výše daně z přidané hodnoty za období leden 2011 a únor 2011. (Dříve žalobcem vykázané nadměrné odpočty na DPH za leden 2011 i únor 2011 mu byly vráceny dne 11. 3. 2011, resp. dne 8. 4. 2011). Daň vyměřená oběma dodatečnými platebními výměry za leden a únor 2011 byla uhrazena dne 25. 4. 2014 ze zajištěných prostředků, kdy zajišťovací příkazy byly správcem daně vydány dne 16. 4. 2014 na shora

uvedené částky. Úrok z prodlení byl počítán od 11. 3. 2011 (u daňové povinnosti na DPH za leden 2011), resp. od 8. 4. 2011 (u daňové povinnosti na DPH za únor 2011).

16. Dne 20. 3. 2014 byly žalovaným po proběhlé daňové kontrole vydány tři platební výměry na DPH, kterými byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet za březen 2011 ve výši 3.371.926 Kč, nadměrný odpočet za duben 2011 ve výši 1.134.770 Kč a nadměrný odpočet za květen 2011 ve výši 2.740.323 Kč (doručeny žalobci dne 24. 3. 2014). Tyto nadměrné odpočty byly dle sestavy nazvané „Přehled o předpisech a platbách“ vráceny žalobci dne 22. 4. 2014, žalobce vrácení prostředků nespороval.

17. Podle ust. § 154 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.

18. Podle odstavce 2 téhož ustanovení správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit, ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije.

19. Podle ust. § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování mj. zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle odst. 2 písm. a) citovaného ustanovení se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta. Podle odst. 3 citovaného ustanovení vzniká plátcí nárok na odpočet daně okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.

20. Podle ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH, vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. To neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření. Podle odst. 3 citovaného ustanovení pokud vznikne v důsledku neoprávněného uplatnění odpočtu daně daňový nedoplatek, podléhá tento úrok z prodlení podle daňového řádu od počátku běhu lhůty podle odstavce 1. Úrok z prodlení se neuplatní do doby vrácení nadměrného odpočtu.

21. Podle ust. § 155 odst. 2 daňového řádu správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti. Podle odst. 5, je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní

bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.

22. V rozsudku ze dne 5. 11. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34 NSS v bodě 22. uvedl: „Vyměření nadměrného odpočtu má převážně povahu deklaratorního správního rozhodnutí (autoritativně určuje, že plátcí vznikl nárok na nadměrný odpočet v určité výši). Konstitutivní charakter má vyměření jen potud, že zakládá počátek běhu lhůty, po jejímž uplynutí je nadměrný odpočet plátcem exekučně vymožitelný na státu. V tomto smyslu lze tedy vyměření nadměrného odpočtu velmi dobře srovnávat např. s rozsudkem ukládajícím povinnost zaplatit peněžité plnění na základě smlouvy, již se dlužník zavázal k určitému datu peněžité plnění zaplatit. Takový rozsudek autoritativně stanoví, že povinnost k plnění existuje (a existovala i před jeho vydáním) a „mění“ ji po uplynutí lhůty k dobrovolnému plnění v povinnost exekučně vymožitelnou. Právní úprava soukromoprávních úroků z prodlení (zejm. § 1970 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku) tomu odpovídá. Úroky z prodlení náleží zásadně „zpětně“, tedy od okamžiku prodlení dlužníka.“

23. K obdobným závěrům se NSS přihlásil též v rozsudku ze dne 6. 10. 2016, čj. 9 Afs 225/2015-72, kde v bodě 45. ke shora uvedeným závěrům doplnil: „Soud nerozporuje, že nadměrný odpočet je vyměřen až vydáním platebního výměru (viz v kasační stížnosti odkazovaný rozsudek ve věci sp. zn. 7 Afs 10/2006), právně tedy „vzniká“ [je vymožitelný (na státu – viz shora – doplnil krajský soud), lze s ním „počítat“] až tímto okamžikem, fakticky však existuje od okamžiku jeho uplatnění. Z judikatury Soudního dvora dovozená tříměsíční lhůta je odlišná od lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu, tyto nelze srovnávat ani poměřovat. Správce daně je nadále povinen vrátit nadměrný odpočet ve lhůtě 30 dnů od vyměření, to vše v rámci tříměsíční lhůty, aby předešel nutnosti vyrovnat daňovému subjektu finanční ztráty prostřednictvím úroků.“

24. Za shora uvedených předpokladů, vztaženo na poměry projednávané věci, to znamená, že nadměrné odpočty na DPH u žalobce za měsíce březen 2011 až květen 2011 platebními výměry ze dne 20. 3. 2014 byly deklarováním do minulosti. Tedy že žalobci nadměrné odpočty za daná měsíční zdaňovací vznikly a že fakticky existovaly od okamžiku jejich uplatnění. Naopak, konstitutivní charakter platebních výměrů se projevil tak, že určil počátek běhu lhůty, po jejímž uplynutí měl stát nadměrné odpočty vrátit – to se i stalo dne 22. 4. 2014.

25. Soud akceptuje tvrzení žalovaného, že nadměrné odpočty na DPH za březen 2011 až květen 2011 a tím vzniklé přeplatky byly žalobci vráceny dne 22. 4. 2014 a že v tento den žalovanému ještě nemohly být známy výsledky daňové kontroly na DPH u žalobce za leden 2011 a únor 2011, neboť daňová kontrola byla ukončena až dne 17. 4. 2015, tedy téměř po uplynulém dalším roce. V tomto postupu spočívajícím ve vrácení přeplatků za situace, kdy žalovaný neevidoval nedoplatek (ani nemohl, neboť daňová kontrola stále probíhala), neshledává soud jakékoli pochybení. Pro souzenou věc jsou však podstatné jiné okolnosti případu.

26. V rozsudku ze dne 14. 12. 2009, čj. 5 Afs 72/2009-75 NSS uvedl: „*Jak již Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, pokud je na daňovém účtu poplatníka (plátce) evidován přeplatek, resp. vyměřený nárok na odpočet DPH, je správce daně povinen postup podle § 64 odst. 2 daňového řádu uplatnit. Předepíše-li správce daně za dobu, kdy existuje na účtu daňového subjektu disponibilní vratitelný přeplatek, daňovému subjektu penále z titulu existence nedoplatku na jiné dani, postupuje v rozporu se zákonem.*“ Uvedené rozhodnutí se uplatní i ve vztahu k nové zákonné úpravě zakotvené v § 154 odst. 2, případně odst. 4 daňového řádu.

27. V citovaném rozsudku dále NSS uvádí: „*Tento závěr je třeba použít i v situaci, kdy byl nedoplatek doměřen např. na základě zjištění v rámci daňové kontroly a v době vracení (dřívějších) přeplatků nedoplatek na účtu daňového subjektu evidován nebyl. Správci daně je § 64 odst. 2 zákona o správě daní stanovena povinnost použít evidovaný vratitelný přeplatek, neřeší však, zda tak má činit i zpětně. V případě dodatečně doměřené daně a následně penalizace vzniká tak vždy zásadní otázka, tj. zda je správce daně povinen přihlížet při výpočtu penále k případným přeplatkům, které na osobním daňovém účtu daňového subjektu existovaly v době od původní splatnosti do doby úhrady dodatečně vyměřené daně. Zákon o správě daní výslovně tuto otázku neupravuje. Bylo by tedy lze dospět k závěru, že za takové situace se vůbec nepřihlíží k eventuálním přeplatkům, které na osobním účtu existovaly před vznikem dodatečně vyměřené daně. Při výkladu jednotlivých ustanovení zákona však je nutno vycházet z teorie, že spíše než samotný text právního předpisu, je platným právem smysl tohoto textu, který je zjišťován interpretací. Právní věda při popisu jednotlivých metod interpretace práva zjevně vychází ze základních představ o fungování práva v současné společnosti. Právní normy jsou vyjádřeny prostřednictvím normativních textů, které jsou výsledkem činnosti k tomu určených orgánů, tvoří provázaný systém, v němž vznikají různé vztahy. Proto se na prvním místě zdůrazňuje výklad jazykový (gramatický), kterým se zjišťuje význam jednotlivých výrazů použitých v normativním textu, jejich kontext, apod. Dále se klade důraz na metody logického výkladu, které se opírají o poznatky formální logiky; v neposlední řadě se jedná o výklad systematický, teleologický a historický.*“

28. Rovněž k těmto závěrům NSS se lze přiklonit i za účinnosti pozdější právní úpravy daňového řádu. Správce daně uplatnil platebními výměry úrok z prodlení za období ledna 2011 a února 2011 tak, že úroky vypočetl zpětně od 11. 3. 2011, resp. od 8. 4. 2011 až do 29. 5. 2015 bez toho, aby zohlednil nadměrné odpočty za březen 2011 až květen 2011, deklarované dne 20. 3. 2014. V platebních výměrech byly zohledněny úhrady z prostředků zajištěných správcem daně ke dni 25. 4. 2014. Pozdější částečnou změnou platebních výměrů byly zohledněny jiné evidované vratitelné přeplatky. Žalovaný již svým odvolacím rozhodnutím úrok z prodlení neměnil, neboť odvolání zamítl. Pokud je finančními orgány argumentováno závěry z rozsudku NNS ze dne

27. 9. 2007, čj. 2 Afs 150/2006-55 tak soud uvádí, že závěry uvedeného rozhodnutí nejsou k projednáváné věci zcela přílehlavé a soudem shora citovaná judikatura NSS je data pozdějšího. Nadměrné odpočty na DPH za období březen 2011 až květen 2011 dle shora přijatých závěrů existovaly od data jejich uplatnění a byly deklarovány později vydanými platebními výměry. Samotné prostředky z později deklarovaných nadměrných odpočtů nebyly žalobci nijak úročeny.

29. Soud rozumí skutečnosti, že správce daně v době doměření DPH za leden 2011 a únor 2011, tedy dne 17. 4. 2015 (vydány dodatečné platební výměry po ukončení

kontroly), již na účtu žalobce neevidoval přeplatky odpovídající nadměrných odpočtům za období března 2011 až května 2011 (vrácené na bankovní účet žalobce dne 22. 4. 2014). Tento běh věcí však žalovaného dle soudu nemohl zbavit úvahy a následného zohlednění ve formě kompenzace zpětně deklarovaných nadměrných odpočtů patrně k datům 25. 4. 2011 (zdaňovací období březen 2011), k 25. 5. 2011 (zdaňovací období duben 2011) a k 27. 6. 2011 (zdaňovací období květen 2011). K datu vydání obou platebních výměrů, tj. k 17. 4. 2015 sice žalovaný zmíněné nadměrné odpočty již neevidoval, avšak výpočet každopádně prováděl „do minula“ počínaje datem 11. 3. 2011 (lednové období), resp. 8. 4. 2011 (únorové období). Pokud by pak sledoval evidenci daní u žalobce, jak se měnila průběhem času, musel by dojít k tomu, že za období března 2011 až května 2011 evidoval u žalobce přeplatky dle tří platebních výměrů ze dne 20. 3. 2014, které tyto nadměrné odpočty vyčíslily, tj. deklarovaly zpětně, tedy do období spadajícího do kalendářního roku 2011.

30. Úrok z prodlení vzniká zpětně (počínaje pátým pracovním dnem následujícím po splatnosti – viz § 252 odst. 2 daňového řádu) od tohoto data je nutno zohlednit, dojde-li kdykoli později k navýšení této povinnosti. V případě, kdy zákonodárce presumoval existenci nedoplatku na dani již k datu původní splatnosti (viz § 252 odst. 1 daňového řádu), je pak nutno respektovat toto interpretační pravidlo i v dalších případech, tj. při výpočtu úroku z prodlení zohlednit i 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 pak výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, byť v daném případě pouze dočasně, dána rozdílem mezi výši nedoplatku a přeplatku na dani. Uvedený postup je dle názoru soudu zcela logický a spravedlivý, neboť sankcionuje pouze skutečné nedoplatky, tedy částky, s jejichž úhradou byl daňový subjekt skutečně v určitém období v prodlení. Vykazoval-li stav účtu daňového subjektu, 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 deficitním postavení se splněním své veřejnoprávní (daňové) povinnosti, tzn. v prodlení.

31. Jakkoli nedoplatek na osobním daňovém účtu daňového subjektu vznikne až dodatečně, musí správce daně posuzovat vztah daňového subjektu ke státu souhrnně (tzn. s přihlédnutím k předchozím přeplatkům), bez ohledu na průběh tohoto vztahu u jednotlivých daní. Je pravdou, že za situace, kdy nemusí existovat pouze jeden účet pro placení daní, vyžaduje uplatnění této zásady určitou technickou náročnost takového postupu; tato skutečnost však nemůže jít k tíži daňového subjektu.

32. Soud po zhodnocení věci uzavřel tak, že žalovaný shora uvedeným povinností zohlednění přeplatků v neprospěch žalobce nedostál. Proto tedy napadené shledal nezákonným a nezbylo mu, než je jako nezákonné dle § 78 odst. 1 soudního řádu správního zrušit.

33. Jelikož soud ze shora uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného zrušil, nebylo by třeba se dále zabývat druhou žalobní námitkou spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí prvostupňového správce daně, která byla zrušeným rozhodnutím žalovaného

potvrzena. Nicméně soud uvádí, že tato rozhodnutí za nepřezkoumatelná nepovažuje. Z prostého pohledu žalobce či jakéhokoli jiného subjektu by se přílohy k rozhodnutí prvostupňového správce daně mohly jevit jako nic neříkající souhrn čísel. Nelze však na ně nahlížet samostatně. Je zřejmé, že výpočet je přílohou rozhodnutí správce daně a z tabulky je patrné, že je počítán úrok z prodlení tak, jak jej upravuje § 252 daňového řádu. Právní předpis nestanoví detailní náležitosti výpočtu úroku z prodlení. Z přílohy je zřejmé, jaké byly nedoplatky na dani žalovaného k jednotlivým časovým obdobím, to ostatně připouští i žalobce. Pohyby na debetní i kreditní straně v rámci evidence daní vede správce daně (viz ust. § 149, § 150 daňového řádu). Detailní položkové kopírování jednotlivých pohybů spolu s jejich popisem by rozhodnutí správce daně činila nepřehledným. Žalobce měl možnost dle § 151 daňového řádu požádat o potvrzení stavu osobního daňového účtu, ze kterého byl patrný původní den splatnosti, popřípadě náhradní den splatnosti, jednotlivých daní. Tohoto práva i využil. Žalobce tak měl dostatek informací k ověření výše daně a na svých právech zkrácen nebyl. K návrhu žalobce na zrušení prvostupňových rozhodnutí správce daně proto soud nepřistoupil.

VI. Náklady řízení

34. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 3.000 Kč za soudní poplatek. Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 14.692 Kč.

35. Zástupce žalobce učinil v řízení tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], jedno písemné podání ve věci samé (žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a účast ujednání soudu § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu. Za tyto jednotlivé úkony právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve s. pojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Tedy celkem 9.300 Kč. Dále jsou náklady tvořeny paušální náhradou hotových výdajů advokáta dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 3 x 300 Kč, náhradou za promeškaný čas advokáta 600 Kč za 6 půlhodin po 100 Kč dle § 14 odst. 3 advokátního tarifu, cestovným advokáta k jednání soudu osobním automobilem na trase Praha – Pardubice a zpět za 1.342 Kč (ujeto 226 km, spotřeba PHM 6,5 litru/100 km, cena nafty 29,80 Kč/ 1 litr). K tomu náleží 21 % DPH z odměny a náhrad zástupce v částce 2.550 Kč, neboť je plátcem DPH.

36. Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem tak činí 17.692 Kč. Tuto částku je povinen žalovaný uhradit k rukám zástupce žalobce. Náhrada nákladů řízení je splatná 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 jej 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.

Pardubice, 14. února 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu