



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **Appolonia Trade & Tourism s.r.o.**, IČO 25326660
sídlem Jiříkovská 150, 664 58 Prace
zastoupený BDO Czech Republic s.r.o.
sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2018, č. j. 44862/18/5100-41458-711233,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 11. 2018, č. j. 44862/18/5100-41458-711233, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám BDO Czech Republic s.r.o. se sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) platebními výměry ze dne 24. 7. 2017, č. j. 3527184/17/3005-52522-712310, č. j. 3527185/17/3005-52522-712310, č. j. 3527186/17/3005-52522-712310 a č. j. 3527187/17/3005-52522-712310, č. j. 352719/17/3005-52522-712310, č. j. 3527190/17/3005-52522-712310, č. j. 3527191/17/3005-52522-712310, č. j. 3527192/17/3005-52522-712310, č. j. 3527193/17/3005-52522-712310 a č. j. 3527194/17/3005-52522-712310, a dále ze dne 2. 8. 2017, č. j. 3526906/17/3005-52522-712310, (dále jen „platební výměry na úrok z prodlení“) žalobci sdělil předpis úroků z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013, únor 2013, březen 2013, červenec 2013, říjen 2013, listopad 2013, prosinec 2013, duben 2014, červen 2014, červenec 2014 a září 2014, a to ve výši 12 307 Kč, 13 676 Kč, 30 076 Kč, 143 736 Kč, 72 129 Kč, 66 592 Kč, 169 893 Kč, 43 639 Kč, 102 774 Kč, 121 313 Kč a 28 341 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 21. 11. 2018, č. j. 44862/18/5100-41458-711233 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce podané proti platebním výměrům na úrok z prodlení a tyto platební výměry potvrdil.

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Uvádí, že dlužná daň byla uhrazena nadměrným odpočtem, který mu byl vyměřen za 4. čtvrtletí 2016 platebním výměrem ze dne 27. 6. 2017, č. j. 3263379/17/3005-52522-712310. Žalobce podal daňové přiznání za toto období v zákonné lhůtě. Správce daně jej vyzval k odstranění pochybností a ke sdělení výsledku k odstranění pochybností došlo až dne 6. 6. 2017 a platební výměr byl vydán až 27. 6. 2017. Správce daně tvrzenou daň plně uznal. Výjimka ze speciálního pravidla první věty § 140 odst. 1 daňového řádu nebyla zákonodárcem zakotvena ve vztahu k právní úpravě úroku z prodlení. Tvrzení žalovaného, že až oznámením platebního výměru dochází k předsedání nadměrného odpočtu, je nesprávné. Judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že z pohledu úročení nedoplatku je nutné na tyto právní skutečnosti pohlížet jinou optikou. Neodchyluje-li se daň tvrzená od daně vyměřené, je zapotřebí na ni pohlížet jako na daň stanovenou k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Ta je splatná v poslední den lhůty k podání řádného daňového přiznání. Daní je nutno rozumět i odpočet daně. Z pohledu fiskálních zájmů České republiky je daná obchodní transakce zcela neutrální. Oprava, kterou žalobce provedl, by měla vést ke zrušení předpisu celé výše úroku z prodlení. Výzva k odstranění pochybností představovala toliko formální úkon. Neexistovaly důvodné pochybnosti, které bylo třeba odstranit. Správce daně nešetřil práva daňového subjektu. Správce daně disponoval informací o doměrcích na dani z přidané hodnoty a úmyslu žalobce napravit formální pochybení, a přesto zahájil postup k odstranění pochybností. Žalobcem původně uplatňovaný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty správce daně neuznal na základě judikatury Soudního dvora Evropské unie, která v dané době nebyla promítnuta do zákona. V předchozích obdobích byl shodný nárok žalobci uznáván. Po neočekávaném doměření daně se žalobce registroval k dani v Itálii, veškeré transakce zde přiznal a poté v přiznání k dani za 4. čtvrtletí roku 2016 upravil hodnoty na ř. 3. V důsledku tohoto korekčního mechanismu nezkrátil fiskální stránku rozpočtu ani jedné členské země Evropské unie.
3. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Jelikož byl platební výměr za 4. čtvrtletí 2016 vydán po provedeném postupu k odstranění pochybností, je vyloučena aplikace § 140 odst. 1 věty první daňového řádu.

Teprve k 27. 6. 2017 byl vyměřen a na osobní daňový účet žalobce předepsán nadměrný odpočet a teprve k tomuto dni mohl být tento nadměrný odpočet použit na úhradu nedoplatku. Z právní úpravy splatnosti daně nelze dovozovat způsob a den stanovení daně. Žalobce spojuje dvě nesouvisející věci – existenci úročeného nedoplatku a vyměření nadměrného odpočtu po provedeném postupu k odstranění pochybností. Bylo pouze na vůli žalobce, zda doměřenou daň uhradí vlastní platbou, nebo počká a použije na úhradu přeplatek. Rozhodnutí žalobce nelze klást k tíži správce daně. Úrok z prodlení nebyl předepsán v souvislosti s postupem k odstranění pochybností, nýbrž v souvislosti s prodlením s úhradou daně doměřené dodatečnými platebními výměry. Námitky týkající se průběhu postupu k odstranění pochybností ani důvody doměření daně nejsou relevantní.

III. Posouzení věci krajským soudem

4. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
5. Jádrem sporu je otázka, zda a do jakého okamžiku je žalobce povinen uhradit úrok z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty, která byla žalobci doměřena za zdaňovací období leden 2013, únor 2013, březen 2013, červenec 2013, říjen 2013, listopad 2013, prosinec 2013, duben 2014, červen 2014, červenec 2014 a září 2014.
6. Podle § 252 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Podle odstavce druhého, věty první § 252 pak platí, že 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.
7. Co se týče doby prodlení, zákon jasně stanoví, od kdy je daňový subjekt v prodlení, a stanoví také, kdy je prodlení ukončeno v případě standardní úhrady daně – platbou. Je-li však nedoplatek uhrazen z přeplatku v důsledku nadměrného odpočtu daně, nedochází k žádné platbě, nýbrž pouze zaevidování skutečnosti, že k úhradě došlo. Pro tuto situaci zákon jasně nestanoví okamžik ukončení prodlení. Nabízí se přitom dva možné způsoby určení tohoto okamžiku (tedy *de facto* dva způsoby interpretace pojmu prodlení a jeho trvání). První z nich, který zastává žalovaný, spočívá v tom, že daňový subjekt je v prodlení až do okamžiku, kdy je na jeho osobní daňový účet zaevidován přeplatek v důsledku nadměrného odpočtu daně. V tomto případě je ukončení prodlení závislé na vůli daňového subjektu pouze částečně, neboť se odvíjí také od aktivity správce daně ve vztahu k daňovému přiznání, v němž byl uplatněn nadměrný odpočet. Druhý z možných způsobů, který fakticky zastává žalobce, vede k upřednostnění vůle daňového subjektu bez ohledu na možné prověřování zákonnosti uplatněného nároku ze strany správce daně. Při této interpretaci není podstatné zaevidování daňového přeplatku, nýbrž projev vůle daňového subjektu směřující k úhradě daňového nedoplatku pomocí přeplatku (při respektování zákonných pravidel pro stanovení okamžiku, kdy nejdříve je přeplatek způsobitelný k „započtení“, tj. kdy nejdříve je zákonem předpokládána jeho splatnost pro případ, že správce daně nezačne postup k odstranění pochybností).

8. Z uvedeného je zřejmé, že jádrem sporu je primárně interpretace pojmu prodlení dle § 252 daňového řádu. Samotný § 140 odst. 1 daňového řádu, o který žalovaný primárně svůj postoj opírá, pojem prodlení neřeší, má pouze ve spojení s § 101 daňového řádu vliv na okamžik vzniku přeplatku. Otázka okamžiku vzniku vratitelného přeplatku by však byla pro projednávanou věc rozhodná pouze v případě, že by soud shledal jako správnou první z výše uvedených interpretací pojmu prodlení. V případě druhé varianty výkladu již okamžik vzniku vratitelného přeplatku rozhodný není. I kdyby soud považoval oba výklady za rovnocenné, musel by dát s ohledem na zásadu *in dubio mitius* přednost té variantě, která je pro daňový subjekt příznivější. Soud však má za to, že druhou z uvedených variant je nutno upřednostnit proto, že na rozdíl od té první vede ke spravedlivějšímu a vyváženějšímu nastavení vztahu mezi správcem daně a daňovým subjektem.
9. Podle § 135 odst. 3 daňového řádu je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového přiznání. Počátek prodlení se přitom podle § 252 odst. 1 daňového řádu řídí právě tímto okamžikem, bez ohledu na to, kdy nabývají účinky platebního výměru na danou daň. Jestliže takto zákon pro účely prodlení nakládá s pohledávkami státu vůči daňovému subjektu, není dán legitimní důvod, aby k protipohledávce daňového subjektu vůči státu přistupoval odlišně. Také tyto pohledávky by pro účely určení okamžiku ukončení prodlení (pouze a jen pro tyto účely) měly být považovány za „splatné“ nezávisle na tom, kdy nabydou účinky příslušného platebního výměru. Pokud dochází k faktickému „započtení“ vzájemných pohledávek státu a daňového subjektu, je v prvé řadě rozhodné, kdy správci daně došel projev vůle daňového subjektu směřující k takovému „započtení“ (tj. daňové přiznání, v němž daňový subjekt uplatňuje nadměrný odpočet). Nejdříve však k „započtení“ může dojít k poslednímu dni lhůty stanovené pro podání řádného daňového přiznání, neboť nejdříve k tomuto okamžiku lze pohledávku daňového subjektu považovat za „splatnou“, tj. způsobilou k „započtení“ (viz § 135 odst. 3 daňového řádu *per analogiam*). Zahájí-li tedy správce daně postup k odstranění pochybností, avšak následně vyměří přeplatek v souladu s daňovým přiznáním, je nutno okamžik ukončení prodlení daňového subjektu určit tak, jako kdyby správce daně postup k odstranění pochybností vůbec nezahájil. Byť tímto postupem došlo k odložení vzniku přeplatku, nelze tento postup přičítat k tíži daňovému subjektu pro účely posuzování jeho prodlení.
10. Výše uvedené může pochopitelně platit pouze v případě, že k onomu „započtení“ skutečně dojde, tj. že dojde k vyměření přeplatku, který je zaevidován na osobní daňový účet daňového subjektu a použit na úhradu splatné daně. Jakkoliv k tomu dochází až s časovým odstupem od okamžiku, který soud považuje za okamžik ukončení prodlení, není to situace, se kterou by daňový řád vůbec nepočítal. Obdobná situace totiž nastává v případě nejasné platby dle § 252 odst. 5 daňového řádu. Také v tomto případě je daňový subjekt po určitou dobu v nejistotě a nese riziko, že k uhrazení daňového nedoplatku nakonec nedojde a že v takovém případě bude nadále povinen platit úrok z prodlení bez ohledu na jeho úkon směřující k úhradě daňového nedoplatku.
11. V posuzované věci žalobce podal daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2016, na základě něhož vznikl přeplatek později použitý na úhradu daňového nedoplatku, dne 25. 1. 2017, tedy ve lhůtě pro podání daňového tvrzení. Koncem této lhůty mohl objektivně existovat splatný (a tudíž způsobilý k „započtení“) přeplatek na dani, který posléze také vznikl. Ačkoliv žalovaný mohl oprávněně využít kontrolní postupy, uplatněný nadměrný odpočet daně

nakonec uznal a daň vyměřil zcela v souladu s daňovým přiznáním. Toto daňové přiznání je proto nutno považovat za úkon žalobce, který směřoval ke vzniku přeplatku použitelného (a následně použitého) na úhradu daňového nedoplatku. Ke konci lhůty pro podání daňového přiznání na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2016, kdy nejdříve mohl existovat splatný přeplatek, tak bylo ukončeno prodlení žalobce se zaplacením daňového nedoplatku. Jestliže byl žalobci sdělen předpis úroku z prodlení i za další období, byl v této části sdělen nezákonně a v důsledku toho je stíženo nezákonností také žalobou napadené rozhodnutí.

12. Soud pro úplnost opětovně zdůrazňuje, že výše uvedené úvahy se promítají toliko do interpretace pojmu prodlení, respektive určení okamžiku ukončení prodlení, a nelze z nich vyvozovat jakékoliv zobecňující závěry. Okamžik ukončení prodlení nelze zejména ztotožňovat s okamžikem vzniku přeplatku či okamžikem splatnosti vratitelného přeplatku.
13. Pro srovnání lze poukázat také na skutečnost, že ani vznik nároku na úrok z daňového odpočtu není vázán na účinky platebního výměru, jímž dochází k vyměření daně. Právní úprava (viz § 254a daňového řádu v různých zněních) i judikatura (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, dostupný na www.nssoud.cz) nabízejí různé možnosti stanovení okamžiku vzniku nároku na úrok z prodlení (což by bylo možné také označit jako „splatnost“ nadměrného odpočtu), v každém případě jej však nespojují s okamžikem právní moci platebního výměru za dané daňové období. To potvrzuje, že pro účely jednotlivých institutů v daňovém řádu, které nejsou explicitně vázány na účinky platebního výměru, nelze mechanicky aplikovat pravidla pro okamžik vzniku těchto účinků. Vždy je nutno respektovat smysl a účel příslušného zákonného institutu. Soud proto nepovažuje za překážku pro výše učiněné závěry, týkající se stanovení okamžiku ukončení prodlení daňového subjektu, ani skutečnost, že okamžik vzniku nároku na úrok z daňového odpočtu určuje zákon i judikatura poněkud odlišně. I tyto situace se totiž do určité míry liší tím, že v jednom případě dochází *de facto* k „započtení“ (které lze provést ihned) a v druhém správce daně nadměrný odpočet vrací (a zákon či judikatura mu pro tento úkon stanovuje lhůtu, po kterou daňovému subjektu nevzniká úrok).
14. Žalobce dále namítá, že šlo o opravu, v důsledku které je celá transakce z pohledu fiskálních zájmů České republiky neutrální, a proto by měla vést ke zrušení předpisu celé výše úroku z prodlení. S touto námitkou se zdejší soud neztotožňuje.
15. Jakkoliv skutečně došlo v důsledku „opravy“ k uhrazení celého daňového nedoplatku, došlo k tomu opožděně, a žalobce tak nepochybně byl po určitou dobu v prodlení. Ve vztahu k českému státnímu rozpočtu nelze hovořit o neutralitě dopadu této „opravy“, protože do státního rozpočtu měl žalobce za zdaňovací období leden 2013, únor 2013, březen 2013, červenec 2013, říjen 2013, listopad 2013, prosinec 2013, duben 2014, červen 2014, červenec 2014 a září 2014 odvést daň z přidané hodnoty již k okamžiku splatnosti daně, což neučinil v důsledku chybně uplatněného odpočtu daně. Svým pochybením tak zabránil tomu, aby Česká republika do doby provedení „opravy“ disponovala určitou finanční částkou, kterou, jak ukázal výsledek daňové kontroly za předmětná zdaňovací období, disponovat měla. Je přitom lhostejné, že fakticky žalobce mohl „opravu“ provést již daleko dříve, takže by se ve vztahu ke státnímu rozpočtu České republiky jeho pochybení projevilo minimálně. Podstatou úroku z prodlení je postižení prodlení s úhradou daně, tj. nikoliv pouze neuhrazení daně, ale také pozdního hrazení daně.

Skutečnost, že žalobce provedl „opravu“, která v konečném důsledku vedla k uhrazení daňového nedoplatku, až po určité době, je legitimním důvodem pro to, aby byl žalobci za dané období (tj. období prodlení) sdělen předpis úroku z prodlení. Tvrzená neutralita konečného dopadu souvisejících operací může být zohledněna při případném rozhodování o prominutí úroku z prodlení, nikoliv při sdělení jeho předpisu. Povinnost hradit úrok z prodlení totiž vzniká *ex lege*, a platební výměr na úrok z prodlení je pouze deklaratorním rozhodnutím (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 16/2005-63, ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007-72, nebo ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 229/2018-21, www.nssoud.cz). V rámci tohoto rozhodnutí tedy není dán prostor pro odstraňování tvrdosti zákona v konkrétním případě.

16. Co se týče okolností prověřování nadměrného odpočtu, ty jsou vzhledem k soudem provedené interpretaci § 252 daňového řádu irelevantní, neboť toto prověřování nemělo vliv na okamžik ukončení prodlení žalobce. Soud proto na závěr pouze poznamenává, že posuzovanou situací se již zabýval v rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 31 Af 65/2018-64, přičemž v dané věci postup správce daně k odstranění pochybností neshledal účelovým.

IV. Shrnutí a náklady řízení

17. Soud z výše uvedených důvodů ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
18. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li 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. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby a účast při jednání soudu) 3 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 3 x 300 Kč. Jelikož je zástupkyně plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku odpovídající této dani, tj. o 2 142 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobce tak činí 15 342 Kč. K žádosti žalovaného soud dodává, že žalobce soudu sdělil, že náhrada nákladů řízení mu má být poukázána k rukám jeho zástupce na bankovní účet č. 78-2879580227/0100.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 12. ledna 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.