



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

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 předspsání 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. Předcházející řízení před krajským soudem a NSS

4. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 12. 1. 2021, č. j. 31 Af 6/2019-59 (dále jen „předchozí rozsudek krajského soudu“), napadené rozhodnutí zrušil, neboť dospěl k závěru, že žalovaný nesprávně určil okamžik ukončení prodlení žalobce s úhradou nedoplatku na dani. Na základě kasační stížnosti žalovaného následně NSS rozsudkem ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 15/2021-28 (dále jen „zrušující rozsudek NSS“), zrušil předchozí rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že interpretace zákona provedená krajským soudem neodpovídá judikatuře ani zákonné úpravě.

IV. Nové posouzení věci krajským soudem

5. 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.
6. 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.
7. 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.
8. 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 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, respektive kdy vznikne nadměrný odpočet použitelný pro úhradu 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 ani vznik nadměrného odpočtu, 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 ne zahájí postup k odstranění pochybností).

9. 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.
10. V předchozím rozsudku se krajský soud přiklonil k druhé z výše uvedených variant. Tuto variantu však NSS neshledal případnou. Ačkoliv NSS ve svém zrušujícím rozsudku vlastní definici okamžiku ukončení prodlení nepředložil, z jeho odmítavého postoje vůči argumentaci zdejšího soudu lze nepřímou dovodit, že NSS se přiklání k výše popsané první variantě určení okamžiku ukončení prodlení, kterou zastává také žalovaný. Uvádí-li NSS, že „*pro závěr o délce prodlení je především zásadní okamžik vzniku nadměrného odpočtu*“, pak je zřejmě nutno závazný právní názor NSS interpretovat tak, že do okamžiku vzniku nadměrného odpočtu, který je posléze použit na úhradu daňového nedoplatku, prodlení daňového subjektu trvá.
11. Pokud jde o okamžik vzniku nadměrného odpočtu, vnímá jej krajský soud shodně jako NSS. V předchozím rozsudku zdejší soud nevymezil okamžik vzniku nadměrného odpočtu odlišně (jak by se ze zrušujícího rozsudku NSS mohlo zdát), nýbrž pouze tento okamžik s ohledem na přiklonění k druhé z výše uvedených variant výkladu nepovažoval za rozhodný. Při novém posouzení věci však již soud musel s ohledem na závazný právní názor NSS posoudit právě okamžik vzniku nadměrného odpočtu jako okamžik rozhodný pro ukončení prodlení žalobce. Co se týče obecných úvah ohledně vzniku nadměrného odpočtu, odkazuje soud v podrobnostech na zrušující rozsudek NSS.
12. V posuzované věci vznikl nadměrný odpočet za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 po provedeném postupu k odstranění pochybností vydáním platebního výměru, tj. dne 27. 6. 2017. Nejdříve k tomuto dni mohl být ve světle závazného právního názoru NSS vyměřený nadměrný odpočet použit na úhradu již existujícího nedoplatku žalobce vzniklého neuhrazením daně stanovené dodatečnými platebními výměry na daň 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. Správce daně proto nepochybil, jestliže žalobci předepsal úrok z prodlení do 28. 6. 2017, neboť až tento den bylo možné prodlení považovat za ukončené.
13. Poukazuje-li žalobce na účelovost provedeného postupu k odstranění pochybností, který vedl k odložení okamžiku vzniku nadměrného odpočtu, pak musí soud ve světle závazného právního názoru uzavřít, že tyto otázky nejsou pro posouzení věci rozhodné. Jak plyne ze zrušujícího rozsudku NSS, žalobce měl dostatečný časový prostor pro to, aby

uhradil existující nedoplatek platbou, čímž by zkrátil dobu prodlení. Případná účelovost postupu k odstranění pochybností tedy nutně nemusela vést k prodloužení prodlení žalobce, který mohl kdykoliv prodlení ukončit platbou. Kromě toho soud poznamenává, že posuzovanou situací se již zabýval v rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 31 Af 65/2018-64, a v dané věci postup správce daně k odstranění pochybností neshledal účelovým.

14. Žalobce dále namítá, že svým postupem, který označuje jako „opravu“, docílil stavu, v důsledku kterého 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 lhotejší, 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. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že prodlení žalobce bylo žalovaným časově ohraničeno v souladu se zákonem a předepsaný úrok z prodlení odpovídá zákonu.

IV. Shrnutí a náklady řízení

17. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
18. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 31. května 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu