ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Appolonia Trade & Tourism s.r.o.**, se sídlem Jiříkovská 150, Prace, zast. BDO Czech Republic s.r.o., se sídlem Nádražní 344/23, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 1. 2021, č. j. 31 Af 6/2019 – 59,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 1. 2021, č. j. 31 Af 6/2019 – 59, **se ruší** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 21. 11. 2018, č. j. 44862/18/5100-41458-711233, ve věci předpisu úroků z prodlení žalobci s úhradou 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.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj vydal dne 29. 6. 2016 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období; tyto byly následně k podanému odvolání žalobce potvrzeny rozhodnutím stěžovatele č. j. 15612/17/5300-22441-712084, ze dne 31. 3. 2017; téhož dne tak dodatečné platební výměry nabyly právní moci.

[3] Dne 27. 6. 2017 správce daně po provedeném postupu k odstranění pochybností, v němž žalobce pochybnosti správce daně odstranil, vydal platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 č. j. 3263379/17/3005-52522-712310, jímž žalobci vyměřil nadměrný odpočet ve výši 1 690 167 Kč.

[4] Daň stanovená výše uvedenými dodatečnými platebními výměry, jež byla splatná dle § 143 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen

„daňový řád“), dne 17. 4. 2017, pak byla uhrazena nadměrným odpočtem za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 ke dni 27. 6. 2017. Žalobci tak ze zákona vznikla povinnost uhradit úrok z prodlení, který začal běžet podle § 252 daňového řádu pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti daně.

[5] **Krajský soud** při posouzení ve věci zásadní otázky – zda a do jakého okamžiku je žalobce povinen uhradit úrok z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období, dospěl interpretací jednotlivých ustanovení daňového řádu k závěru, že existují dva možné způsoby určení tohoto okamžiku za situace, kdy nedoplatek je hrazen z přeplatku v důsledku nadměrného odpočtu daně, kdy nedochází k žádné platbě daně, ale pouze k evidování této skutečnosti. Na místě je přitom třeba dle krajského soudu upřednostnit ten, který je ve prospěch žalobce.

[6] Krajský soud odmítl názor stěžovatele, dle kterého daňový subjekt je v prodlení až do okamžiku, kdy je na jeho osobní daňový účet zaevidován přeplatek v důsledku nadměrného odpočtu daně, naopak upřednostnil názor žalobce, dle kterého není podstatné zaevidování daňového přeplatku, nýbrž projev vůle daňového subjektu směřující k úhradě daňového nedoplatku pomocí přeplatku. Krajský soud konstatoval, 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.

[7] Krajský soud vycházel z interpretace pojmu prodlení; počátek prodlení se přitom podle § 252 odst. 1 daňového řádu řídí okamžikem splatnosti daně (§ 135 odst. 3 daňového řádu), bez ohledu na to, kdy nastávají účinky platebního výměru na danou daň. Jestliže takto zákon pro účely prodlení nakládá s pohledávkami státu vůči daňovému subjektu, není dle krajského soudu 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 nastanou účinky příslušného platebního výměru. Pokud dochází k faktickému „započtení“ vzájemných pohledávek státu a daňového subjektu, je dle přesvědčení krajského soudu 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*).

[8] Krajský soud dospěl rovněž k závěru, že zahájí-li správce daně postup k odstranění pochybností, avšak následně vyměří daň v souladu s daňovým přiznáním, je nutno okamžik ukončení prodlení daňového subjektu určit tak, jako kdyby správce daně postup k odstranění pochybností vůbec nezahájil.

[9] Krajský soud konstatoval, že 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 správce daně 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 stiženo nezákonností také žalobou napadené rozhodnutí.

[10] Krajský soud současně zdůraznil, 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; podotkl, 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. Krajský soud nepovažoval za překážku pro 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). Co se týče okolností prověřování nadměrného odpočtu, ty krajský soud označil s ohledem na provedenou interpretaci § 252 daňového řádu irelevantní, neboť toto prověřování nemělo vliv na okamžik ukončení prodlení žalobce.

[11] **V kasační stížnosti** stěžovatel uplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; má za to, že rozhodnutí krajského soudu, jímž bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele, je nezákonné, protože spočívá v nesprávném posouzení právní otázky. Stěžovatel se závěrem krajského soudu nesouhlasí a trvá na tom, že v případě započtení nadměrného odpočtu na úhradu nedoplatku je podstatný okamžik vzniku nadměrného odpočtu, neboť jestliže tento k určitému dni neexistuje, nelze jej logicky použít na úhradu již existujícího nedoplatku.

[12] S ohledem na to, že krajský soud hovoří v napadeném rozsudku o nadměrném odpočtu jako o přeplatku použitém na úhradu nedoplatku, či dokonce zmiňuje pojem „vznik vratitelného přeplatku" (viz bod 8 napadeného rozsudku), považuje stěžovatel za vhodné nejprve zdůraznit, že terminologie použitá krajským soudem není správná. Ve smyslu § 154 daňového řádu se totiž přeplatkem rozumí částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Teprve v situaci, kdy platby a vratky na jednom osobním daňovém účtu daňového subjektu převýší nedoplatky, a tedy se jedná o přeplatek, lze v případě, že je tento použit na úhradu nedoplatku nacházejícího se na jiném osobním daňovém účtu daňového subjektu, hovořit o úhradě nedoplatku přeplatkem (srov. § 154 odst. 2 daňového řádu). K této situaci, tedy k úhradě nedoplatku přeplatkem, však v daném případě nedošlo, neboť na úhradu nedoplatku nacházejícího se na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty byl použit nadměrný odpočet, tedy částka předepsaná rovněž na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty, která se pro existenci nedoplatku na témže osobním daňovém účtu nemohla stát přeplatkem.

[13] Ačkoliv terminologie krajského soudu není vhodně zvolená, lze z obsahu bodu 8 napadeného rozsudku jasně dovodit, že krajský soud považuje otázku okamžiku vzniku nadměrného odpočtu (byť výslovně uvádí „*otázka okamžiku vzniku vratitelného přeplatku*") za nepodstatnou, pročež považuje v daném případě za nepodstatnou také právní úpravu v § 140 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel s tímto závěrem krajského soudu nesouhlasí, neboť nemá oporu ani v zákoně ani v judikatuře. Naopak stěžovatel trvá na tom, že pro způsob úhrady nedoplatku započtením nadměrného odpočtu je okamžik vzniku nadměrného odpočtu zásadní, neboť jestliže k určitému dni nadměrný odpočet neexistuje, nelze jej logicky použít na úhradu již existujícího nedoplatku. Předpokladem pro způsob úhrady nedoplatku započtením nadměrného

odpočtu tedy vždy bude existence nadměrného odpočtu, a proto je nutné se okamžikem jeho vzniku zabývat.

[14] Ke vzniku nadměrného odpočtu stěžovatel nejprve s odkazem na § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období, uvádí, že nadměrným odpočtem je daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně. Ve spojení s § 2 daňového řádu je pak nadměrný odpočet daní ve smyslu tzv. legislativní zkratky, a pro jeho vyměření je tak nutné aplikovat stejná pravidla jako pro jakoukoliv jinou daň. V daném případě byla oprávněnost nadměrného odpočtu za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 prověřována postupem k odstranění pochybností, a pro jeho vyměření, tedy vznik, je nutné respektovat právní úpravu zakotvenou v § 140 odst. 1 daňového řádu, větu za středníkem, podle které pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností, je nutné výsledek vyměření vždy oznámit platebním výměrem.

[15] Za den vyměření nadměrného odpočtu za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 je tak v daném případě nutné v souladu s § 101 odst. 2 daňového řádu považovat den vydání platebního výměru za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016, tj. den, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení. Teprve ke dni vydání platebního výměru za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016, k němuž došlo dne 27. 6. 2017, byl po ukončení postupu k odstranění pochybností vyměřen a na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty předepsán nadměrný odpočet ve výši 1 690 167 Kč, a teprve k tomuto dni, tj. 27. 6. 2017, tak mohl být vyměřený nadměrný odpočet použit, resp. započten na úhradu již existujícího nedoplatku žalobce.

[16] Na podporu výše uvedeného stěžovatel odkazuje na četnou konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se otázky vzniku nadměrného odpočtu, kterou krajský soud, aniž by to blíže odůvodnil, nerespektoval, resp. postupoval s ní v rozporu.

[17] Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 je v daném případě nutné považovat za úkon žalobce (jímž projevuje vůli), který směřoval k započtení na nedoplatek. Tento názor krajského soudu je podle stěžovatele v rozporu s právní úpravou pro placení daní (srov. hlava V daňového řádu), neboť podle § 149 daňového řádu je to správce daně, který vede evidenci daní, a tedy zaznamenává na osobních daňových účtech daňového subjektu stanovení daně, vznik, splnění, popřípadě jiný zánik daňových povinností, a z toho vyplývající přeplatky, nedoplatky a případné převody. Je tedy zákonnou povinností správce daně, aby tento použil vyměřený nadměrný odpočet nejprve na úhradu nedoplatku, a teprve pokud není takového nedoplatku, nadměrný odpočet coby vratitelný přeplatek v zákonné lhůtě daňovému subjektu vrátil. Takto je tedy správce daně povinen postupovat i bez výslovné žádosti daňového subjektu. Daňový subjekt (zde žalobce) má pak dispoziční oprávnění až k nakládání s vratitelným přeplatkem (o tento však v daném případě nešlo).

[18] Stěžovatel nerozporuje, že daňový subjekt může v souladu s dispoziční zásadou výslovně požádat o úhradu nedoplatku započtením nadměrného odpočtu, takto učiněná žádost daňového subjektu však bude s ohledem na již výše popsanou zákonnou povinnost správce daně nadbytečná. Podle názoru stěžovatele však nelze bez dalšího za takovou žádost považovat samotné daňové přiznání, v němž je vykázán nárok na nadměrný odpočet. Stěžovatel pak pro úplnost dodává, že i v případě výslovné žádosti daňového subjektu o úhradu nedoplatku započtením nadměrného odpočtu není na vůli daňového subjektu, k jakému dni bude úhrada započtením na nedoplatek provedena, neboť tato se odvíjí od vzniku nadměrného odpočtu. Rovněž pokud jde o úvahu krajského soudu, podle které v případě postupu stěžovatele, resp.

správce daně bylo 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, není tato podle stěžovatele správná. Stěžovatel nemůže přisvědčit názoru krajského soudu, podle kterého byla v daném případě délka prodlení žalobce ovlivněna také aktivitou správce daně, když, jak ostatně zkonstatoval také sám krajský soud, správce daně mohl oprávněně využít kontrolní postup, zde postup k odstranění pochybností, ve vztahu k daňovému přiznání s vykázaným nadměrným odpočtem. Nutno dodat, že pokud měl správce daně pochybnosti o podaném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016, pročež řádně zahájil a vedl postup k odstranění pochybností, nemohl žalobce ani legitimně očekávat, že mu bude vykázaný nadměrný odpočet co nejdříve vyměřen v souladu s daňovým přiznáním, a tedy použit na úhradu nedoplatku. Žalobce, stejně jako správce daně, ostatně vůbec nemohl předjímat, jak postup k odstranění pochybností skončí, tedy zda vůbec budou pochybnosti správce daně odstraněny a zda skutečně dojde ke vzniku nadměrného odpočtu, jenž bude použitelný na úhradu existujícího nedoplatku žalobce.

[20] Dle stěžovatele krajský soud nesprávně určil okamžik ukončení prodlení žalobce, když na základě vlastní argumentace, která je v rozporu se zákonem i judikaturou, zkonstatoval, že existují dva možné způsoby interpretace pojmu ukončení prodlení, přičemž zvolil ten, kdy okamžik ukončení prodlení nastává zpětně k okamžiku splatnosti daně za zdaňovací období, za které byl vykázán nadměrný odpočet.

[21] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

[22] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti, současně zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[23] Krajský soud dospěl ve svých úvahách, na kterých svůj závěr založil, k tomu, že v případě nadměrného odpočtu může *přeplatek* vzniknout před okamžikem jeho vyměření, a to již jeho samotným uplatněním. Na základě vlastní argumentace dospěl k závěru, že existují dva možné způsoby interpretace pojmu ukončení prodlení, přičemž zvolil ten, kdy okamžik ukončení prodlení nastává zpětně k okamžiku splatnosti daně za zdaňovací období, za které byl vykázán nadměrný odpočet; současně též dospěl k závěru, že zahájí-li správce daně postup k odstranění pochybností, avšak následně vyměří daň v souladu s daňovým přiznáním, je nutno okamžik ukončení prodlení daňového subjektu určit tak, jako kdyby správce daně postup k odstranění pochybností vůbec nezahájil. Závěry, které krajský soud učinil, však zcela vybočují jak ze zákona, tak i z dosavadní konstantní judikatury; odchýlení od ní krajský soud přitom nikterak nezdůvodnil.

[24] Nejvyšší správní soud konstatuje, že především není žádných pochyb o tom, že pro vyměření nadměrného odpočtu platí stejná standardní pravidla pro řízení stanovená v daňovém řádu (srov. § 2 odst. 4 daňového řádu). V daném případě byla oprávněnost nadměrného odpočtu, který žalobce uplatnil řádně v daňovém přiznání, prověřována postupem k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu. Pro vyměření nadměrného odpočtu je nutné respektovat § 140 odst. 1 daňového řádu, větu za středníkem, podle které pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností, je nutné výsledek vyměření vždy oznámit platebním výměrem. Byť tedy v daném případě správce daně i po ukončeném prověřování postupem k odstranění pochybností, stanovil a vyměřil daň, resp. nadměrný odpočet, ve stejné výši, jako uvedl žalobce v daňovém přiznání, nemá tato skutečnost ve vztahu k zákonné výjimce z aplikace § 140 odst. 1

daňového řádu, věta první, žádný význam. Byl - li již určitý procesní postup zahájen, nelze zpětně fakticky nastolit stav „konkludentního vyměření“. Obdobně to platí i tehdy, zahájí-li správce daně kontrolu (popř. z postupu k odstranění pochybností přejde do daňové kontroly - viz § 90 odst. 3 daňového řádu); i v případě kontroly „bez nálezu“ musí správce daně vydat platební výměr, a teprve k tomuto dni je daň vyměřena (nikoli tedy ke dni podání daňového přiznání). Negativní zjištění v rámci prověřování tvrzené daně (nadměrného odpočtu) tedy nemůže zvrátit skutečný stav, že již bylo postupováno určitým procesním způsobem.

[25] V daném případě ze spisu jednoznačně vyplývá, že byl zákonem stanoveným způsobem zahájen a ukončen postup dle § 89 an. daňového řádu a nebyl naopak uplatněn postup dle § 140 odst. 1 věta první. Daňový řád v podstatě zachovává obdobu tzv. „konkludentního“ vyměření daně pro případ, kdy správce daně akceptuje daň tvrzenou daňovým subjektem; v takovém případě nemusí zasílat daňovému subjektu platební výměr, ale (na rozdíl od předchozí právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků, která znala fikci vydání platebního výměru) stanoví povinnost platební výměr vyhotovit (tzn. vytisknout prostřednictvím úlohy ADIS) a založit jej do spisu. Výslovně je rovněž v § 140 daňového řádu stanoveno, že pokud je zahájen postup k odstranění pochybností (či daňová kontrola), musí správce daně daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem vždy, tzn. i tehdy, dospěje-li k dani ve stejné výši, jak ji uvedl daňový subjekt v přiznání (stanovená daň se shoduje s daní tvrzenou). Ve spise daňového subjektu již tedy k určité daňové povinnosti existuje platební výměr, jímž byla daň vyměřena; dalšími postupy lze vyměřenou daň správcem daně měnit pouze v rámci doměřovacího řízení (§ 134 daňového řádu). Krajský soud tak v rozporu s výslovnou dikcí zákona dospěl k nesprávnému závěru o neúčinnosti provedeného postupu k odstranění pochybností.

[26] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57, č. 1872/2009 Sb. NSS, mimo jiné konstatoval: „*Zahájením vytýkacího řízení dochází k nevyměření daně, a tudíž nevzniká ani nadměrný odpočet, a tím pádem ani přeplatek na dani, a to do doby, než je zjištěno, resp. rozhodnuto, že si daňový subjekt nárokuje nadměrný odpočet oprávněně. Jestliže tedy správce daně v zahájeném vytýkacím řízení dospěje k závěru, že nadměrný odpočet byl daňovým subjektem nárokován neoprávněně, resp. Že skutečnosti, které daňový subjekt uvedl ve svém daňovém přiznání, nemají oporu ve skutkových zjištěních, vyměří daňovému subjektu daňovou povinnost v jiné výši, a to platebním výměrem.* (…) *Až vydání platebního výměru je skutečností rozhodnou pro vlastní vyměření daně, tj. z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty pro vznik nadměrného odpočtu.* (…) *…jeho uvedení v daňovém přiznání nemá automaticky za následek jeho vznik*“. K obdobným závěrům dospěl zdejší soud např. též v rozsudku ze dne 29. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2007 – 55. Uvedené závěry se sice vztahovaly k právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nicméně jsou poplatné i stávající výslovné úpravě v § 140 daňového řádu, a to tím spíše, že právě tato dřívější judikatura v podstatě předurčila a promítla se do právní úpravy obsažené posléze v daňovém řádu.

[27] Krajský soud dospěl rovněž k nesprávnému, resp. nepřiléhavému závěru, že v případě nadměrného odpočtu může přeplatek vzniknout před okamžikem jeho vyměření, a to již jeho samotným uplatněním. Ani tento závěr nemá oporu v zákoně. Jak správně poznamenal stěžovatel, předně v projednávané věci nebyl spor o úhradu daně, resp. nedoplatku přeplatkem [srovn. § 163 odst. 3 písm. d) daňového řádu], neboť na úhradu nedoplatků žalobce byl použit vyměřený nadměrný odpočet, nikoli však přeplatek. Krajský soud obsahově nedůsledně rozlišuje, co je nadměrným odpočtem a co je přeplatkem, a tyto pojmy užívá *promiscue*. Vzhledem k tomu, že účet žalobce vykazoval na téže dani nedoplatky, nemohl být vyměřený nadměrný odpočet přeplatkem. Jelikož se v daném případě nejedná o přeplatek, nelze tím spíše ze strany krajského soudu hovořit o vzniku vratitelného přeplatku ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu.

[28] Za den vyměření nadměrného odpočtu za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 je v daném případě nutné v souladu s § 101 odst. 2 daňového řádu považovat den vydání platebního výměru za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016, tj. den, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení. Teprve ke dni vydání platebního výměru za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016, tj. 27. 6. 2017, byl po ukončení postupu k odstranění pochybností (jehož výsledek je zcela nerozhodný) vyměřen a na žalobcův osobní daňový účet daně z přidané hodnoty předepsán nadměrný odpočet ve výši 1 690 167 Kč, a teprve k tomuto dni, tj., 27. 6. 2017, tak mohl být vyměřený nadměrný odpočet použit, resp. započten na úhradu již existujícího nedoplatku žalobce ze dne 17. 4. 2017. Před okamžikem vyměření žádný nadměrný odpočet neexistuje, a proto ho nelze ani použít na úhradu jiné daňové povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2007 – 55). Z obdobných úvah vycházel Nejvyšší správní soud rovněž ve věcech sp. zn. 7 Aps 3/2013 a sp. zn. 9 Afs 225/2015. Byť zde primárně řešil otázku určení počátku vzniku nároku na úrok z vratitelného přeplatku, závěry zde vyslovené jsou aplikovatelné i v nyní posuzované věci. Nejvyšší správní soud zde především obecně vyložil dvojí povahu vzniku nadměrného odpočtu, a to tak, že fakticky nadměrný odpočet vzniká již jeho uplatněním, právně však vzniká až jeho vyměřením platebním výměrem. Lze odkázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 91/2018 - 55, ze dne 23. 6. 2020, v němž zdejší soud v souladu se svou ustálenou judikaturou potvrdil: *„Samotné uplatnění nadměrného odpočtu v daňovém přiznání ještě pohledávku plátce daně nezakládá, k jejímu vzniku je zapotřebí ověření ze strany správce daně. Až právní vznik nadměrného odpočtu, tedy jeho vyměření platebním výměrem, je klíčovým momentem, z něhož správce daně vychází při stanovení, jak naloží s přeplatkem vzniklým v důsledku nadměrného odpočtu ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 105 odst. 1 zákona o DPH. Tento názor je logickým vyústěním právní úpravy týkající se nadměrného odpočtu, neboť až v okamžiku jeho vyměření je známo, jaká je jeho skutečná výše.“* [

[29] Teprve vyměřením nadměrného odpočtu, nikoli již uplatněním nároku v daňovém přiznání, tento právně vzniká a je možné s ním zákonem předvídaným způsobem nakládat, tzn. použít jej na úhradu nedoplatku na témže osobním daňovém účtu (započtení), či jej jako přeplatek použít na úhradu nedoplatku nacházejícího se na jiném osobním daňovém účtu, anebo pokud není žádného nedoplatku, tak jej coby vratitelný přeplatek bez žádosti vrátit v zákonné lhůtě odvíjející se od vyměření nadměrného odpočtu. Jinými slovy, samotné uplatnění nadměrného odpočtu v daňovém přiznání ještě pohledávku plátce daně nezakládá, k jejímu vzniku je zapotřebí ověření (vyměření) ze strany správce daně. Nejvyšší správní soud rovněž např. v rozsudku ze dne 26. 5. 2009, č. j. 9 Afs 94/2008-52, uvedl: „*K dispozici s nadměrným odpočtem, respektive s finančními prostředky představujícími pohledávku daňového subjektu vůči státnímu rozpočtu, nepostačí pouhé uplatnění nadměrného odpočtu v příslušném přiznání k dani. Dispozici s těmito finančními prostředky je nutno odvíjet od autoritativního stvrzení jejich výše, tj. vyměření nadměrného odpočtu za určité zdaňovací období.“*

[30] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v otázce vzniku nadměrného odpočtu coby částky použitelné k započtení je názor krajského soudu v rozporu s výše uvedenými judikatorními závěry, nicméně je v rozporu rovněž se zákonem.

[31] Nelze akceptovat ani vlastní interpretaci krajského soudu, která vychází *de facto* z „projevené vůle“ daňového subjektu (daňovým přiznáním suplovat žádost o převedení přeplatku, resp. provedení platby). Především nelze pomíjet, že to byl žalobce coby daňový subjekt, kdo byl vázán zákonnou povinností k úhradě stanovených daňových povinností, a na jehož vůli byla délka prodlení závislá. Žalobce v daném případě sám určil délku prodlení svým konáním, resp. nekonáním, když neuhradil existující nedoplatek platbou, byť k tomu měl dostatečný časový prostor a namísto toho po celou dobu vedeného postupu k odstranění pochybností, o jehož průběhu věděl, vyčkával na případný vznik nadměrného odpočtu použitelného na úhradu nedoplatku. Ani v takové situaci, kdy byl zahájen postup k odstranění

pochybností, žalobci nic nebránilo nedoplatek kdykoliv, tedy i v průběhu postupu k odstranění pochybností, uhradit platbou, a tím aktivně zkrátit dobu prodlení. Úvahy krajského soudu směřující k upřednostnění výkladu ve prospěch žalobce, nemají žádné opodstatnění.

[32] Nejvyšší správní soud uvádí, že v rozsudku ze dne 14. 12. 2009, čj. 5 Afs 72/2009 -75, mimo jiné konstatoval, že je třeba „*při výpočtu penále* [nyní úrok 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 výší nedoplatku a přeplatku na dani. Uvedený postup je dle názoru zdejšího 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 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*". V nyní projednávané věci však na účtu žalobce neexistoval přeplatek a žalobce nebyl v žádném deficitním postavení, neboť správce daně ani nedisponoval žádnými jeho finančními prostředky, neboť žalobce s podáním daňového přiznání žádnou daň neuhradil – jak tomu bylo ve výše uvedeném rozsudku v případě daně z příjmů fyzických osob. Pokud tedy krajský soud implicitně z uvedených úvah rovněž vycházel, činil tak zcela nepřípadně.

[33] Krajský soud s odkazem na § 135 odst. 3 daňového řádu uvádí, že daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového přiznání, přičemž počátek prodlení podle § 252 daňového řádu se řídí právě tímto okamžikem, bez ohledu na to, kdy nabývají účinky platebního výměru na danou daň. Z uvedeného pak krajský soud dovozuje, že k protipohledávce daňového subjektu vůči státu je nutné přistupovat obdobně, tedy bez ohledu na účinky platebního výměru. V daném případě však bylo prodlení žalobce ukončeno započtením nadměrného odpočtu na úhradu nedoplatku, předmětem probíhajícího řízení tedy nebyla otázka vyměření vlastní daňové povinnosti, nýbrž nadměrného odpočtu a jeho následného použití na úhradu nedoplatku. Odkaz krajského soudu na § 135 odst. 3 daňového řádu pro daný případ není přiléhavý. Nejvyšší správní soud pouze nad rámec dodává, že ani nová právní úprava pro vrácení nadměrného odpočtu coby vratitelného přeplatku zakotvená v § 155b odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, neodvíjí lhůtu pro vrácení od data splatnosti daně podle § 135 odst. 3 daňového řádu.

[34] Nejvyšší správní soud pouze dodává, že zcela nepřiléhavý je odkaz krajského soudu na § 254a daňového řádu, neboť citované ustanovení se týká úroku z daňového odpočtu, což však nebylo ve věci předmětem řízení. Stejně tak není na místě *per analogiam* odkaz na právní úpravu nejasné platby; touto platbou je platba daně učiněná v konkrétní okamžik a v dané výši, tedy existující a jasně vyčíslená, avšak s nejasnou identifikací. V daném případě však žádná taková platba učiněna nebyla, přičemž z povahy věci tuto právní úpravu nelze srovnávat se situací, kdy je nadměrný odpočet prověřován postupem k odstranění pochybností, tedy není jasně dána výše nadměrného odpočtu, která bude s jistotou vyměřena a následně použita na úhradu nedoplatku. Krajský soud tak nesprávně porovnává zákonná ustanovení, jež svým smyslem a účelem upravují zcela odlišné skutečnosti, než které jsou předmětem tohoto řízení.

[35] Krajský soud předesílá v bodě 12 napadeného rozsudku, že jeho úvahy se promítají toliko do interpretace pojmu prodlení, resp. určení okamžiku ukončení prodlení, přičemž *„okamžik ukončení prodlení nelze zejména ztotožňovat s okamžikem vzniku přeplatku či okamžikem splatnosti vratitelného přeplatku"*. Nejvyšší správní soud konstatuje, že nelze *ad hoc* vytvářet samostatné teorie a úvahy pouze a výlučně pro účely určení okamžiku ukončení prodlení, jak ospravedlňuje svůj

postup krajský soud, a to izolovaně, bez reflexe příslušných zákonných ustanovení upravujících vznik nadměrného odpočtu a způsob jeho vyměření (srov. § 140 odst. 1 daňového řádu); nelze ignorovat fakt, že nadměrný odpočet vzniká až vyměřením, teprve pak se jedná o existující nadměrný odpočet. Opačným přístupem totiž dochází k nepřijatelnému závěru, podle kterého by bylo třeba nadměrný odpočet použít na úhradu nedoplatku zpětně ke dni, kdy tento nemohl ještě existovat.

[36] Nejvyšší správní soud shrnuje, že pro závěr o délce prodlení je především zásadní okamžik vzniku nadměrného odpočtu; před okamžikem vyměření nadměrného odpočtu tento nelze pro jeho neexistenci použít na úhradu jiné daňové povinnosti. Okamžik ukončení prodlení není možné interpretovat dvěma způsoby a mezi těmito si vybírat na základě kritéria spravedlivého nastavení vztahu mezi správcem daně a daňovým subjektem, jak to učinil krajský soud, nýbrž je nutné respektovat pouze jediný způsob interpretace, a to takový, který je v souladu se zákonem a který prezentuje rovněž konstantní judikatura.

[37] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud nesprávně určil okamžik ukončení prodlení žalobce, když na základě vlastní argumentace, která je v rozporu se zákonem i konstantní judikaturou, zkonstatoval, že existují dva možné způsoby interpretace pojmu ukončení prodlení, přičemž zvolil ten, kdy okamžik ukončení prodlení nastává zpětně k okamžiku splatnosti daně za zdaňovací období, za které byl vykázán nadměrný odpočet. Nadměrný odpočet nemůže být použit na úhradu nedoplatku dříve, než dojde k jeho vyměření. Před okamžikem vyměření nadměrný odpočet právně neexistuje, a proto ho nelze ani použít na úhradu nedoplatku.

[38] S ohledem na výše uvedené nemůže z hlediska zákona rozsudek krajského soud obstát, proto jej Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s., zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je krajský soud vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.); v novém rozhodnutí současně rozhodne rovněž i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. března 2022

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu