



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **AB CHEMITRANS, s. r. o.**

sídlem Koperníkova 872, 735 81 Bohumín – Nový Bohumín

zastoupená advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.

sídlem Chodská 1366/9, Vinohrady, 120 00 Praha 2

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**

sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 3254256/16/3212-51524-801247 ze dne 25. 10. 2016, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 3254256/16/3212-51524-801247 ze dne 25. 10. 2016 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 32 684 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky se sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2.

III. Žalobkyni **bude** po právní moci tohoto rozhodnutí **vrácen** přeplatek na soudním poplatku ve výši 3 000 Kč z účtu Krajského soudu v Ostravě.

Odůvodnění:

1. Žalobou ze dne 23. 12. 2016 se žalobkyně dopmáhala zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 3254256/16/3212-51524-801247 ze dne 25. 10. 2016, jímž byla zamítnuta námitka proti vyrozumění o převedení přeplatku na dani. K výzvě soudu ze dne 23. 1. 2017 žalobkyně žalobu opravila a doplnila podáním ze dne 15. 2. 2017 tak, se domáhala určení, že žalovaným provedené 1) převedení přeplatku žalobkyně na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, vykázaného ke dni 26. 9. 2016 ve výši 636 Kč na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty, vykázaného ke dni 26. 9. 2016 ve výši 1 397 396 Kč, 2) převedení přeplatku žalobkyně na dani z příjmů právnických osob, vykázaného ke dni 26. 9. 2016 ve výši 526 540 Kč na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty, vykázaného ke dni 26. 9. 2016 ve výši 1 397 396 Kč, 3) nevrácení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2016, byly nezákonnými zásahy.
2. Rozsudkem podepsaného soudu č. j. 22 Af 116/2016-25 ze dne 25. 10. 2017 byla žaloba zamítnuta. Soud dospěl k závěru, že v projednávané věci nastala splatnost dodatečných platebních výměrů na daň, dříve zajištěnou zajišťovacím příkazem, již okamžikem jejich oznámení žalobkyni, ke dni 26. 9. 2016 tak byl na daňovém účtu žalobkyně vidován nedoplatek, na jehož úhradu mohly být použity sporné daňové přeplatky a nadměrný odpočet DPH. Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 7 Afs 397/2017-64 ze dne 10. 1. 2019 rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že daň byla splatná až právní mocí rozhodnutí o jejím doměření (tedy 25. 8. 2017).
3. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 83/2019-34 ze dne 28. 8. 2019, jež nabyl právní moci dne 30. 8. 2019, uvedl, že daňový subjekt, který s postupem správce daně ohledně převedení přeplatku neosuhlasí a má zato, že je zde vratitelný přeplatek, může se buďto domáhat přezkumu rozhodnutí, jímž bylo rozhodnuto o jeho námitkách proti vyrozumění o převedení přeplatku, nebo může požádat o vrácení vratitelného přeplatku a následně se může domáhat přezkumu rozhodnutí o své žádosti.

4. S ohledem na subsidiaritu zásahové žaloby vůči žalobě na přezkum rozhodnutí, nebylo v této věci možno pokračovat v řízení o ochraně před nezákonným zásahem. Zásahová žaloba (§ 82 a násl. s. ř. s.) hraje totiž jen roli pomocného prostředku ochrany a doplnku tam, kam ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Aps 3/2008-98 ze dne 16. 11. 2010). K výzvě soudu ze dne 7. 11. 2019 žalobkyně podáním ze dne 6. 12. 2019 žalobu změnila tak, že se opět domáhala ochrany svých práv původním petitem, tedy návrhem na zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 3254256/16/3212-51524-801247 ze dne 25. 10. 2016.
5. Žalobkyně v žalobě uvedla, že žalovaný v návaznosti na zajišťovací příkazy ze dne 8. 4. 2016 vydal dne 7. 9. 2016 dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období prosinec a červenec 2013; v rámci uvedených výměrů rozhodl rovněž o povinnosti žalobkyně uhradit penále. Proti platebním výměrům podala žalobkyně 7. 10. 2016 odvolání. Vycházejí z názoru, že uvedené platební výměry jsou splatné ke dni 8. 9. 2016, převedl žalovaný shora uvedené přeplatky na daních z příjmů na doměřenou DPH; zároveň nebyl žalobkyni vrácen ani odpočet DPH za zdaňovací období červenec 2016, který byl rovněž použit na úhradu nedoplatku. O převedení přeplatků na daních z příjmů byla žalobkyně informována vyrozuměním ze dne 26. 9. 2016; proti

převedení přeplatků si žalobkyně podala námitky, které byly zamítnuty rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 10. 2016. Žalobkyně má zato, že žalovaný nesprávně ve všech případech aplikoval ustanovení § 168 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“). Podstatou sporu je zodpovězení právní otázky, zda stanovení daně ve smyslu uvedeného ustanovení nastává již dnem doručení nepravomocných prvostupňových rozhodnutí o stanovení daně (názor žalovaného) nebo až dnem nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti (názor žalobkyně). Žalobkyně má zato, že zajišťovací příkazy jsou „účinné“ až do pravomocného stanovení daňové povinnosti, tj. do doby, kdy je v rámci daňového řízení postaveno najisto, jaká je skutečná výše daňové povinnosti daňového subjektu. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že je-li vyměřována či doměřována daň vyšší než tvrzená daňovým subjektem bez vazby na zajišťovací příkazy, je daň splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru či dodatečného platebního výměru (§ 139 odst. 3 a § 143 odst. 5 d. ř.). Smyslem ustanovení § 168 odst. 4 d. ř. je zabránit „právnímu vakuu“ mezi právní moci platebního výměru (a s ním spojenému zániku účinnosti zajišťovacího příkazu) a skončením náhradní 15denní lhůty splatnosti. Založil splnutí okamžiku právní moci stanovení daně a její splatnosti. Odlišný názor žalovaného je jen nástrojem pro „zesplatnění“ příslušenství zajištěné daně před jejím pravomocným stanovením. Stanovení daně však je dle žalobkyně třeba vázat až na právní moc rozhodnutí o stanovení daně, přičemž se odvolává na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 104/2007-98 ze dne 19. 3. 2008 (cituje ovšem z rozhodnutí č. j. 9 Afs 86/2007-161 ze dne 23. 10. 2007) a č. j. 5 Afs 42/2004-72 ze dne 31. 5. 2006 a č. j. 7 Afs 40/2010-80 ze dne 9. 6. 2010. Žalobkyně nerozporuje, že ustanovení § 168 odst. 4 d. ř. je speciální ve vztahu k ustanovení § 143 odst. 5 d. ř., ale poukazuje na to, že žalovaný porušuje princip provázanosti splatnosti a právní moci u vyměřené či doměřené daně. Je-li správný názor žalobkyně a daň nebyla ke dni převedení přeplatků na nedoplatek daně splatná, nemohlo se jednat o zákonný postup, neboť nedoplatek dosud nemohl vzniknout. Definičním znakem nedoplatku dle § 153 odst. 1 d. ř. je uplynutí dne splatnosti u částky daně, která se stává nedoplatkem.

6. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 23. 5. 2017 shrnul dosavadní průběh řízení. K podstatě sporu uvedl, že ustanovení § 168 odst. 4 d. ř. je ustanovením speciálním vůči ustanovení § 143 odst. 5 d. ř. Neváže splatnost daně na právní moc rozhodnutí o stanovení daně a uplynutí lhůty k plnění, ale pouze na existenci právních účinků rozhodnutí o stanovení daně vůči daňovému subjektu, které jsou dle ustanovení § 101 odst. 5 a 6 d. ř. podmíněny jeho oznámením (doručením). Splnatost doměřené daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období prosinec a červenec 2013, včetně penále, tak nastala 8. 9. 2016. Z tohoto důvodu k okamžiku převedení daňových přeplatků existoval na daňovém účtu žalobkyně nedoplatek a rovněž mu za období července 2016 nevznikl v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek.
7. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.), jsa vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 7 Afs 397/2017-64 ze dne 10. 1. 2019 (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
8. Z předloženého spisového materiálu bylo zjištěno, že dne 8. 4. 2016 byly vydány a žalobkyni doručeny zajišťovací příkazy, kterými mu byla uložena povinnost úhrady částky k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2013 ve výši 4 969 969 Kč a za zdaňovací období červenec roku 2013 ve výši 2 520 584 Kč; zajišťovací příkazy byly účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání. Dne 8. 9. 2016 byly vydány a žalobkyni doručeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2013, kterým mu byla doměřena daňová povinnost ve výši 4 969 969 Kč (a penále ve výši 993 993 Kč) a za zdaňovací období červenec roku 2013, kterým mu byla doměřena daňová povinnost ve výši 2 520 584 Kč (a penále ve výši 504 116 Kč). Dne 26. 9. 2016 bylo žalobkyni doručeno
Vyrozumění o převedení přeplatku č. j. 3054077/16/3212-51524-801247 z téhož dne, ve kterém jej správce daně informoval o převedení evidovaného přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 636 Kč a přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 526 540 Kč na úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty vykázaného ke dni 26. 9. 2016 ve výši 1 397 396 Kč, a to dle ustanovení § 154 odst. 2 d. ř. Dne 27. 9. 2016 podala žalobkyně Námitku proti postupu správce daně při placení daní, kde namítal nesprávnost postupu při převedení přeplatků a zároveň namítal nesprávnost postupu správce při nevrácení vykázaného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec roku 2016 ve výši 87 707 Kč ve vazbě na ustanovení § 155 odst. 2 d. ř. ve spojení s § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Námitka byla žalovaným rozhodnutím č. j. 3254256/16/3212-51524-801247 ze dne 25. 10. 2016 zamítnuta s odůvodněním, že ustanovení § 168 odst. 4 d. ř. je speciálním ustanovením při stanovení náhradní lhůty oproti obecné právní normě dané ustanovením § 143 odst. 5 d. ř.; splatnost doměřené daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období prosinec a červenec 2013 nastala 8. 9. 2016.
9. K samotnému jádru sporu mezi stranami, tj. ke sporu o to, kdy nastává splatnost dodatečně doměřené daně, která byla dříve zajištěna zajišťovacím příkazem, soud uvádí následující:
10. Podle § 168 odst. 4 d. ř. věty první a druhé dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto

dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.

11. Mezi stranami nebylo sporu o tom, že toto ustanovení je speciální vůči ustanovení § 143 odst. 5 d. ř., jehož ustanovení zní: „Je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.“ Strany však onu specialitu interpretovaly odlišně. Žalobkyně měla zato, že speciální ustanovení toliko odbourává náhradní lhůtu 15 dnů, kdežto žalovaný měl zato, že odbourává jak lhůtu 15 dnů, tak i stanovení jejího počátku, tj. stanovení ke dni právní moci rozhodnutí.
12. Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 7 Afs 397/2017-64 ze dne 10. 1. 2019 k uvedené sporné otázce citoval svůj rozsudek č. j. 6 Afs 399/2017-26 ze dne 14. 3. 2018, publ. pod č. 3735/2018 Sb. r. NSS, v němž vyslovil, že *„ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu je tedy speciálním ustanovením vůči § 143 odst. 5 tohoto zákona, avšak jen v tom rozsahu, že nepočítá s patnáctidenní pariční lhůtou. Nemodifikuje pravidlo, že daň stanovená správcem daně dodatečným platebním výměrem (popřípadě její příslušenství) se stává splatnou až tehdy, nabude-li toto rozhodnutí právní moci.“* Tento závěr Nejvyšší správní soud aplikoval i na nyní projednávanou věc a uvedl, že *„základní podmínkou pro postup podle § 154 odst. 2 daňového řádu je existence nedoplatku, tj. neuhrazení splatné daně či jejího splatného příslušenství. V případě, že zajišťovací příkaz předcházел stanovení daně, splatnost daně nastává ke dni jejího stanovení, okamžik stanovení a splatnosti tedy splývá. Jak uvedl zdejší soud v citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 399/2017-26, za okamžik stanovení daně podle § 168 odst. 4 daňového řádu je vždy nutno považovat až okamžik nabytí právní moci rozhodnutí o jejím doměření. V nyní posuzovaném případě je proto třeba vycházet z toho, že okamžikem doručení dodatečných platebních výměrů (8. 9. 2016) nebyla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a prosinec roku 2013 stanovena a tudíž nebyla ani splatná. Ke splatnosti daně došlo až ke dni právní moci rozhodnutí, jímž Odvolací finanční ředitelství zamítlo odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům (tedy 25. 8. 2017). Bez existence pravomocného rozhodnutí o dani tedy žalovaný nemohl ke dni 26. 9. 2016 evidovat nedoplatek na této dani, resp. tvrdit, že vznikl. Žalovaný proto pochybil, když převedl přeplatky na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a na dani z příjmů právnických osob na úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a prosinec roku 2013, která nebyla dosud splatná. Rovněž tak pochybil v tom, pokud obdobně postupoval u vyměřeného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec roku 2016 s tím, že stěžovateli s ohledem na datum splatnosti daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a prosinec roku 2013 nevznikl vratitelný přeplatek.“*
13. Ježto napadené rozhodnutí je vystavěno na právním názoru odlišném, muselo být podle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude žalovaný vycházet ze shora uvedeného právního názoru soudu.
14. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého procesně úspěšné žalobkyni vzniklo vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.
15. Náklady žalobkyně tvoří zaplacené soudní poplatky za žalobu ve výši 3 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč; dále odměna zástupkyně za šest úkonů právní služby – a to převzetí věci, sepsis žaloby, sepsis podání ze dne 15. 2. 2017, sepsis kasační stížnosti (včetně doplnění ze dne 23. 2. 2018), sepsis doplnění kasační stížnosti ze dne 27. 3. 2018 a sepsis

podání ze dne 6. 12. 2019 – dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb., přičemž výše odměny za jeden úkon činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhl. č. 177/1996 Sb. částku 3 100 Kč, šest režijních paušálů po 300 Kč dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., a 21% DPH ve výši 4 284 Kč.

16. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. závázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobkyni v řízení zastupoval.
17. Protože na soudním poplatku za žalobu bylo zaplacen 3 000 Kč více, než kolik byla žalobkyně povinna zaplatit, rozhodl soud dle § 10 odst. 1 a 2 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, o vrácení uvedeného přeplatku žalobkyni.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **není** kasační stížnost přípustná. To **neplatí**, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena.

Kasační stížnost je možno podat ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 29. ledna 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu