



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., v právní věci žalobce **AB CHEMITRANS, s. r. o.**, se sídlem Koperníkova 872, Bohumín - Nový Bohumín, zastoupeného JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Náměstí Míru 341/15, Praha 2 proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o žalobě proti nezákonnému zásahu správního orgánu,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou ze dne 23. 12. 2016, opravenou a doplněnou k výzvě soudu podáním doručeným soudu dne 15. 2. 2017, se žalobce domáhal určení, že žalovaným provedené

1) převedení přeplatku žalobce 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 žalobce 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.

Žalobce v žalobě uvedl, 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 žalobce uhradit penále. Proti platebním výměrům podal žalobce 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 žalobci vrácen ani odpočet DPH za zdaňovací období červenec 2016, který byl rovněž použit na úhradu nedoplatku. O převedení přeplatků na daních z příjmů byl žalobce informován vyrozuměním ze dne 26. 9. 2016; proti převedení přeplatků si žalobce podal námítky, které byly zamítnuty rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 10. 2016. Žalobce 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 žalobce). Žalobce 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. Žalobce poukázal 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 splynutí 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 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. Žalobce 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 žalobce 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.

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). Splatnost 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 žalobce nedoplatek a rovněž mu za období července 2016 nevznikl v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek.

Krajský soud posoudil namítaný nezákonný zásah na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního [dále jen „s. ř. s.“]).

Z předloženého spisového materiálu bylo zjištěno, že dne 8. 4. 2016 byly vydány a žalobci 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 žalobci 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 žalobci 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 podal žalobce 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.

Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není

rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Postup správce daně při převodu daňového přeplatku na daňový nedoplatek nepokládá soud za výkon rozhodovací činnosti. Převedení přeplatku je totiž pouhým faktickým úkonem, a nejde v něm o rozhodovací činnost. Následné vyrozumění daňového subjektu je pouze notifikací o zásahu orgánů finanční správy do práv daňového subjektu. Proti zásahu (nikoli proti samotnému vyrozumění) lze podat dle daňového řádu námitku, která má povahu právního prostředku nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. Jeho vyčerpání je podmínkou pro podání zásahové žaloby k soudu, samostatně však nepodléhá přezkumu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. (Srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 A 176/2016-31 ze dne 16. 3. 2017.) V projednávané věci k vyčerpání tohoto prostředku nápravy došlo, jak výše uvedeno.

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:

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.

Mezi stranami není 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 interpretují odlišně. Žalobce má zato, že speciální ustanovení toliko odbourává náhradní lhůtu 15 dnů, kdežto žalovaný má zato, že odbourává jak lhůtu 15 dnů, tak i stanovení jejího počátku, tj. stanovení ke dni právní moci rozhodnutí.

Soud předesílá, že dle § 147 odst. 1 d. ř. se daň stanovuje mj. rozhodnutím označovaným jako dodatečný platební výměr. Takováto rozhodnutí byla v projednávané věci vydána a žalobci doručena dne 8. 9. 2016. Uvedené ustanovení ovšem neodpovídá na otázku, kdy nastává vykonatelnost uvedeného rozhodnutí. Odpověď na tuto otázku je třeba hledat v systematice daňového řádu: Ustanovení § 103 odst. 2 stanoví podmínky pro vykonatelnost rozhodnutí: a to jeho účinnost, která nastává dle § 101 odst. 5 d. ř. jeho oznámením (doručením), a skutečnost, že „se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění“. Klíčovým pro řešení sporné otázky je ustanovení § 109 odst. 5 d. ř., které stanoví: „Odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak.“ Toto je obecná zásada, která se uplatní vždy, není-li výslovně vyloučena. Ustanovení § 143 odst. 5 d. ř. tuto zásadu vylučuje tím, že výslovně váže počátek

běhu lhůty k plnění až na okamžik právní moci rozhodnutí o doměření daně. Naproti tomu ustanovení § 168 odst. 4 d. ř., které bylo aplikováno v projednávané věci, vazbu splatnosti na okamžik právní moci neobsahuje. Uplatní se tedy obecná zásada, že prvostupňové rozhodnutí je vykonatelné bez ohledu na svou právní moc. Jinými slovy toto ustanovení je speciální vůči ustanovení § 143 odst. 5 tak, že zcela nahrazuje jeho ustanovení o splatnosti, a to jak co do délky pariční lhůty, tak i co do počátku běhu této lhůty. Soud se proto ztotožňuje se žalovaným v právním názoru, že v projednávané věci nastala splatnost dodatečných platebních výměrů okamžikem jejich oznámení žalobci, tedy 8. 9. 2016. Ke dni 26. 9. 2016 tak byl na daňovém účtu evidován nedoplatek, na jehož úhradu mohly být použity výše uvedené daňové přeplatky a nadměrný odpočet DPH.

Pokud se žalobce dovolával výše citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu, pak tyto se vyjadřovaly toliko ke skutečnosti, že podáním odvolání se odkládá právní moc napadeného rozhodnutí. To může mít vliv na různé instituty daňového řízení, jako jsou např. lhůty pro vyměření daně. Pro posouzení projednávané věci však není klíčová právní moc rozhodnutí, nýbrž vykonatelnost rozhodnutí. Citované rozsudky proto nejsou v rozporu s výše vyjádřeným právním názorem soudu, protože řeší jiné otázky, než jaké byly řešeny v projednávané věci.

Soud z výše uvedených důvodů plně aproboval právní názor žalovaného a žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. pro nedůvodnost zamítl.

O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Krajský soud v Ostravě
dne 25. října 2017

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu