



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. v právní věci **žalobce: 1. správcovská konkurzní v.o.s.**, se sídlem třída Míru 67, 530 02 Pardubice, **správce konkurzní podstaty úpadce Letka Team a.s.**, IČ 25131290, se sídlem Bratřů Veverkových 396, 530 02 Pardubice, **zastoupeného: Mgr. Martinem Razímem, advokátem** se sídlem AK Pavla Hanuše 252, 500 02 Hradec Králové, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22.7.2015, č.j. 21586/15/5100-41453-705268,**

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá p r á v o na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci:

Žalovaný rozhodnutím ze dne **22.7.2015**, č.j. 21586/15/5100-41453-705268, které je předmětem tohoto soudního přezkumu, podle § 116 odst. 1 písm. a) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), změnil rozhodnutí správce daně ze dne 20.04.2012, č. j. 208496/12/248912604083, kterým byla zamítnuta námitka žalobce proti postupu správce daně tak, že text výroku rozhodnutí „námitka se zamítá“ nahradil textem: „námitka se zamítá, dle ust. § 254 daňového řádu Vám úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky 58 290 507,09 Kč nenáleží.“

Pro srozumitelnost věci zařazuje krajský soud na tomto místě přehled průběhu daňového a soudního řízení.

Finanční úřad v Pardubicích (dále rovněž „správce daně“) vydal dne 28.3.2007 zajišťovací příkaz, kterým byla uložena společnosti Letka Team, a.s. jako daňovému subjektu povinnost zajistit dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007 ve výši 114.000.000 Kč. Protože daňový subjekt svou povinnost nesplnil, vymohl správce daně na základě exekučních příkazů částku 58.290.507,09 Kč. **Dne 26.6.2007 byl na daňový subjekt prohlášen konkurz** a dne 11.9.2007 vydal správce daně platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007, kterým vyměřil daňovému subjektu daň ve výši 122.689.345 Kč. Dne 4.8.2009 obdržel žalobce přípis správce daně ze dne 28.7.2009 označený jako „Sdělení informace“, přičemž v tomto sdělení bylo uvedeno, že v rámci daňové exekuce byly vymoženy platby, které byly použity na úhradu daně z přidané hodnoty za březen 2007 vyměřené v částce 122.689.345,00 Kč platebním výměrem vydaným dne 11.9.2007. Z tohoto sdělení vyplynulo, že částku ve výši 58.290.507,09 Kč použil žalovaný k úhradě daňové povinnosti úpadce uvedené v platebním výměru, přičemž daňová povinnost vznikla na základě platebního výměru vydaného až po prohlášení konkurzu na majetek uvedeného daňového subjektu. Žalobce tento postup správce daně zpochybnil v reklamaci ze dne 25.8.2009, kterou Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 16.9.2009 zamítlo. Toto rozhodnutí bylo rozsudkem nadepsaného soudu ze dne 22.4.2010, č.j. 52 Ca 54/2009-26 zrušeno a věc byla vrácena Finančnímu ředitelství v Hradci Králové k dalšímu řízení. Žalovaný podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud (dále rovněž „NSS“) zamítl rozsudkem ze dne 26.1.2011, č.j. 9 Afs 29/2010-61. Z těchto obou rozsudků vyplývá závěr, že peněžní prostředky zajištěné správcem daně na základě zajišťovacího příkazu vydaného podle § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zák. o správě daní a poplatků“) na úhradu daně, která nebyla splatná nebo stanovená ke dni prohlášení konkurzu podle zákona o konkurzu a vyrovnání, je správce daně povinen vydat do konkurzní podstaty. Protože správce daně použil tyto prostředky na úhradu daně, která se stala splatnou (stanovenou) až po prohlášení konkurzu, porušil tím svou povinnost podle § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání. Následně dne 30.5.2011 správce daně vydal rozhodnutí, kterým vyhověl reklamaci žalobce ze dne 25.8.2009 proti postupu správce daně, a dne 7.6.2011 byla tato částka vrácena na účet žalobce.

Správce daně oznámil žalobci sdělením ze dne 27.2.2012 (č.j. 47228/12/248912604083), přiznání úroku ve výši 14.794.211,00 Kč, a to z částky 58.290.507,09 Kč, která byla zajištěna správcem daně z účtu daňového subjektu na základě zajišťovacího příkazu vydaného dne 28. 3. 2007 a která byla vrácena na účet konkurzní podstaty daňového subjektu dne 7. 6. 2011. Správce daně v tomto sdělení uvedl, že vrátil přeplatek na základě právního názoru NSS, který ve svém rozhodnutí ze dne 26.1.2011, č.j. 9 Afs 29/2010-61 konstatoval, že prostředky zajištěné správcem daně tvoří předmět konkurzní podstaty úpadce - daňového subjektu. S ohledem na přechodné ustanovení § 264 odst. 14 daňového řádu, opřel správce daně stanovení výše úroku o ustanovení § 64 odst. 4 zák. o správě daní a poplatků, když 30 denní lhůta k vrácení přeplatku od podání žádosti podle § 64 odst. 4 zák. o správě daní a poplatků, uplynula správci daně dne 24.9.2009 (žádost o vrácení přeplatku byla podána dne 25.8.2009 a následující den, tj. 25.9.2009 je prvním dnem prodlení, za který náleží daňovému subjektu úrok dle § 64 odst. 6 zák. o správě daní a poplatků). Úrok byl přiznán od 25.9.2009 do 6.6.2011. Žalobce podal proti tomuto sdělení dne 27.3.2012 námitku dle § 159 daňového řádu. Žalobce označil uvedený postup správce daně za nesprávný, neboť na daný skutkový stav mělo být aplikováno přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu, které

stanoví, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny za platnosti zák. o správě daní a poplatků, se dokončí podle daňového řádu, tedy dle žalobce na daný skutkový stav dopadá výlučně ustanovení § 254 daňového řádu, nikoliv právní úprava zák. o správě daní a poplatků, když v daném případě nešlo o vratitelný přeplatek 58.290.507,09 Kč, ale o správcem daně neoprávněně zajištěné a zadržované finanční prostředky.

Rozhodnutím správce daně ze dne 20.4.2012, č.j. 208496/2/248912604083, byla dle § 159 daňového řádu, zamítnuta námitka žalobce ze dne 27.3.2012. Správce daně zamítl námitku, neboť neshledal důvod pro postup podle § 254 daňového řádu (nedošlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně ani k neoprávněnému vymáhání na daňovém subjektu). Zároveň uvedl, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím o stanovení daně a nebyl nikdy zrušen, stejně tak exekuce, která na jeho základě proběhla, byla provedena v souladu se zákonem. Dále uvedl, že § 264 odst. 14 daňového řádu, obsahuje speciální úpravu oproti obecné úpravě obsažené v § 264 odst. 1 daňového řádu. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 13.11.2012, č.j. 7090/12-1500-604444 bylo zamítnuto odvolání žalobce ze dne 24. 5. 2012, v němž uplatnil žalobce obdobné odvolací důvody jako v námitce, s tím, že správce daně správně aplikoval § 264 odst. 10 daňového řádu, ve spojení s § 64 odst. 6 zák. o správě daní a poplatků, jak při výpočtu úroku z prodlení, tak i při stanovení doby, za kterou mu byl předmětný úrok přiznán, tj. za období od 25.9.2009 do 6.6.2011. Žalobce přitom v odvolání navrhl, aby odvolací orgán, pokud správce daně postupem dle § 113 odst. 1 daňového řádu, nerozhodne sám, napadené rozhodnutí o námitce jako nesprávné a nezákonné změnil a nově rozhodl o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši a za dobu podle ustanovení § 254 odst. 1, 2 daňového řádu, za použití ustanovení § 254 odst. 3, 4 daňového řádu. Proti zamítavém rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 24. 5. 2012 podal žalobce žalobu, která byla nadepsaným krajským soudem zamítnuta, avšak ke kasační stížnosti žalobce byl následně rozsudek nadepsaného krajského soudu ze dne 4. 9. 2013, č.j. 52 Af 1/2013 -82 včetně žalovaného rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 13.11.2012, č.j. 7090/12-1500-604444, rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, č. j 9 Afs 87/2013 - 37 zrušen a věc byla vrácena k dalšímu řízení Odvolacímu finančnímu ředitelství (od 1.1.2013 v souladu s § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, právní nástupce Finančního ředitelství v Hradci Králové - „žalovaný“), k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přitom v uvedeném zrušujícím rozsudku ze dne 30. 10. 2014, č.j. 9 Afs 87/2013 – 37, uvedl tyto závěry:

„[24] Protože stěžejní žalobní námitkou v přezkumném řízení před krajským soudem bylo tvrzení stěžovatele, že správní orgány při rozhodování o úroku nesprávně aplikovaly ust. § 264 odst. 10 a odst. 14 daňového řádu a § 64 zákona o správě daní a poplatků na místo správného postupu dle § 254 odst. 2, in eventum § 254 odst. 1 daňového řádu, bylo především nezbytné, aby krajský soud tuto námitku vypořádal a náležitě přezkoumal, zda žalovaný a předtím rozhodující správce daně na danou věc aplikovaly odpovídající právní předpis, který skutečně na zjištěný skutkový stav dopadá, a aby krajský soud v případě zjištění, že na věc byl použit nesprávný právní předpis, což namítá stěžovatel, uvážil, zda takové pochybení mělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách stěžovatele, bylo na místě rozhodnutí správního orgánu zrušit. Uvedený názor zaujal Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013 – 54, v obdobné věci přiznání úroku a doplnil, že „soud nezruší pouze ta rozhodnutí, u kterých lze bez rozsáhlejšího doplňování

řízení dovodit, že by výsledek řízení byl i přes užití nesprávného právního předpisu týž jako při užití odpovídajícího práva.“

[43] Bylo tedy úkolem krajského soudu, aby vyšel ze zjištěného stavu věci a aby při respektování právního názoru Nejvyššího správního soudu, že se předmětné finanční prostředky staly v důsledku prohlášení konkurzu na majetek daňového subjektu neoprávněně zadržovanými, kvalifikoval daňovou povahu těchto prostředků v rámci daňových předpisů, posoudil postupy správce daně spočívající ve vrácení těchto finančních prostředků, přiznání úroku stěžovateli a dle přechodných ustanovení daňového řádu uvažil o aplikaci odpovídajícího procesního i hmotného práva. Pro případ, kdy by bylo srozumitelným způsobem a přezkoumatelnými úvahami krajského soudu postaveno na jisto, že na přiznání úroku se vztahuje daňový řád, a tedy stěžovatelem namítané ust. § 254 daňového řádu, pak teprve by bylo na místě, aby se krajský soud zabýval tím, zda u stěžovatele jsou dány podmínky pro přiznání úroku dle ust. § 254 odst. 1 nebo odst. 2 daňového řádu. Hodnocení hmotněprávních podmínek přiznání úroku, které podle těchto ustanovení daňového řádu provedl krajský soud, a to v rozporu s vlastním názorem o užití zákona o správě daní a poplatků, je nesrozumitelné a zmatečné.

[44] Vymezení právního režimu a nalezení odpovídajícího práva pro rozhodování o přiznání úroku stěžovateli v této věci je předpokladem pro posouzení dalších otázek týkajících se výše úroku a délky doby, za kterou lze předmětný úrok přiznat. Půjde o posouzení, zda od prohlášení konkurzu šlo o takové jednání správce daně, s nímž je, ať již dle zákona o správě daní a poplatků nebo dle daňového řádu, spojeno vrácení platby i bez žádosti a tím bude determinována případně výše úroku a doba, za kterou má být úrok přiznán.“

Jak již uvedeno shora, žalovaný následně po vrácení věci k dalšímu řízení rozhodnutím ze dne 22.7.2015, č.j. 21586/15/5100-41453-705268, které je předmětem tohoto soudního přezkumu, podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, změnil rozhodnutí správce daně ze dne 20.4.2012, č. j. 208496/12/248912604083, kterým byla zamítnuta námitka žalobce proti postupu správce daně při jejím placení a evidenci tak, že text výroku rozhodnutí „námitka se zamítá,“ nahradil textem: „námitka se zamítá, dle ust. § 254 daňového řádu Vám úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky 58 290 507,09 Kč nenáleží.“

Žalovaný vystavěl svoje rozhodnutí na odlišném právním závěru, než učinil správce daně v rozhodnutí o námitce ze dne 20. 4. 2010, a to na základě § 121 daňového řádu, když dospěl k závěru, že žalobci nepřísluší úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, (tedy ani ve výši 14 794 211 Kč) z částky 58 290 507,09 Kč, protože nebyly splněny zákonné podmínky pro jeho přiznání podle § 254 odst. 1, případně podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný seznámil žalobce v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, před vydáním rozhodnutí o odvolání s tímto odlišným právním názorem žalobce a vyzval ho k uplatnění práva vyjádřit se (seznámení s odlišným právním názorem a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 12498/15/5100-41453-705268 ze dne 21.4.2015).

Žalobce svého práva využil v podání ze dne 4.5.2015, kdy namítl nesoulad postupu žalovaného se základními principy právního státu, a to zásady právní jistoty (předvídatelnost práva a legitimní předvídatelnost postupu správního orgánu) a zdůraznil, že peněžní prostředky byly správcem daně použity v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání, nejprve na částečnou úhradu jistoty dosud nestanovené daňové povinnosti a následně na úhradu vyměřené daně. Nezákonný stav provádění exekuce přitom dle žalobce trval od okamžiku prohlášení konkurzu (dne 26.6.2007), do doby vydání předmětných

finančních prostředků správci konkurzní podstaty (dne 6.6.2011). Dle názoru odvolatele nelze pojem přeplatek či vratitelný přeplatek vnímat izolovaně, jak učinil žalovaný a hodnotit jej toliko z definice uvedené v § 64 odst. 2 zák. o správě daní a poplatků, resp. v § 154 odst. 1 daňového řádu, ale je nutno jej chápat v celém kontextu daňového řízení. Pochybení správce daně dle žalobce vyvolalo vznik zaviněného přeplatku na platební povinnosti v důsledku nesprávného rozhodnutí či úředního postupu správních orgánů. Pojem vratitelného přeplatku je uveden nejen v § 64 odst. 2 zák. o správě daní a poplatků, resp. v § 154 odst. 1 daňového řádu, ale i v ustanovení § 254 odst. 4, § 242 odst. 2 daňového řádu. Žalobce odmítá výklad žalovaného, že v exekuci vymožené předmětné peněžní prostředky byl povinen vydat podle § 18 odst. 4 zákona o konkurzu a vyrovnání, k výzvě správce konkurzní podstaty a nikoliv tedy ke dni prohlášení konkurzu, přičemž se dovolává rozsudku NSS, jak uvedeno shora, z nějž vyplývá, že exekuci vymožené peněžní prostředky náleží ke dni prohlášení konkurzu do konkurzní podstaty a správce daně byl povinen je tedy podle žalobce vydat do konkurzní podstaty dle § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkurzu a vyrovnání, přičemž nakládáním s těmito peněžními prostředky porušil správce daně ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) cit. zákona, tedy jeho postup byl nezákonný. K závěru žalovaného, že žalobce měl uplatnit náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád) /dále jen „zák. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci“, odkázal žalobce na nálezh Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 ze dne 10.3.2011, když namítal, že pro daný případ za použití ústavně souladného výkladu daňového řádu popřípadě zák. o správě daní a poplatků je možné stanovit příslušný úrok z nezákonného postupu správce daně a předejít tak postupu podle zák. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci. Taková povinnost orgánů daňové správy je dle názoru žalobce umocněna jeho postavením úpadce v konkurzním řízení. Žalobce požadoval přiznání úroku z neoprávněně zadržovaných finančních prostředků správcem daně za dobu od prohlášení konkurzu (ode dne 26.6.2007), případně minimálně ode dne následujícího po uplynutí 15 denní lhůty od prohlášení konkurzu.

Žalovaný důvodnost námitek vznesených v uvedeném vyjádření žalobce odmítl. Pokud jde o změnu jeho právního názoru v posouzení věci ve vztahu k jeho předchozímu rozhodnutí, zdůraznil, že toto bylo rozsudkem NSS ze dne ze dne 30.10.2014, č.j. 9 Afs 87/2013-37, zrušeno pro nepřezkoumatelnost, neboť odvolací finanční orgán ve svém rozhodnutí nevyjasnil, pod jaký právní předpis postup při přiznání úroku žalobci z neoprávněně držených finančních prostředků spadá a posuzoval věc jak podle přechodného ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu, ve spojení s § 64 odst. 6 zák. o správě daní a poplatků, tak podle ustanovení § 254 odst. 1, 2 daňového řádu.

Žalovaný zaujal v žalobou napadeném rozhodnutí ten právní názor podstatný pro posouzení věci, že předmětné peněžní prostředky byly v období od doručení výzvy správce konkurzní podstaty do jejich vrácení na účet konkurzní podstaty úpadce sice neoprávněně zadržovány správcem daně, neboť správce daně porušil ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání, podle kterého není přípustné započtení na majetek patřící do podstaty, tj. použil daňovou exekuci vymožené peněžní prostředky na částečnou úhradu stanovené daňové povinnosti po prohlášení konkurzu na majetek úpadce, avšak na uvedené porušení zákonné povinnosti je třeba nahlížet jako na porušení jakékoliv jiné třetí osoby, bez ohledu na to, že se jedná o orgán veřejné moci. Neoprávněně zadržované finanční prostředky přitom nebyly v rámci prováděného daňového řízení vratitelným přeplatkem, jehož nezákonné odeprání je zákonem sankcionováno v podobě úroku z vratitelného přeplatku – ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu, případně ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu ve spojení s

§ 64 odst. 6 zák. o správě daní a poplatků, takže správce nemohl v rámci prováděného daňového řízení přiznat žalobci úrok z vratitelného přeplatku. Rovněž tak dle žalovaného absentovaly v daném případě kogentní zákonné podmínky pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně uvedené v § 254 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu, tj. zrušené nebo změněné rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně či neoprávněné vymáhání na odvolateli. Tedy dle žalovaného nebyly splněny zákonné podmínky pro přiznání úroku žalobci v rámci daňového řízení, žalobce měl svůj nárok na náhradu škody uplatnit postupem mimo daňové řízení, a to postupem dle ust. § 2894 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, upravujících náhradu majetkové a nemajetkové újmy, do 31.12.2013 postupem dle ust. § 420 a násl. zák. č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, upravujících odpovědnost za škodu.

Žalobní body:

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného ze dne 22.7.2015, č.j. 21586/15/5100-41453-705268, žalobou podle části třetí, hlavy II., dílu 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), když uplatnil následující žalobní body.

Žalobce tvrdil, že rozhodnutí žalovaného je nesprávné a nezákonné, neboť žalovaný nemohl změnit rozhodnutí o námitce podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, z toho důvodu, že ve věci sdělení nešlo o rozhodnutí podle § 101 daňového řádu, kterým správce daně ukládá daňovému subjektu povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem, čímž dle žalobce ani rozhodnutí o námitce nemělo charakter takového rozhodnutí.

Dále žalobce namítal nepřipustnost změny právního názoru žalovaného ve vztahu k jeho předchozímu rozhodnutí a ve vztahu k jeho vyjádření ke kasační stížnosti v předchozím soudním řízení, když takový postup považuje za rozporný se zásadami právní jistoty (předvídatelnost postupu a rozhodnutí správního orgánu).

Dále žalobce uplatnil námitku rozporu žalovaného rozhodnutí s principy spravedlnosti s tím, že žalované rozhodnutí zakládá dotčení na základním právu a svobodě žalobce, neboť žalovaný nesprávně právně kvalifikoval povahu daných finančních prostředků, nesprávně posoudil postupy správce daně při vracení předmětných finančních prostředků, nesprávně posoudil přiznání úroku žalobci a dle přechodných ustanovení daňového řádu nesprávně aplikoval odpovídající procesní a hmotně právní předpisy. Žalobce je přesvědčen, že mu měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně (neoprávněné vymáhání daňové povinnosti) dle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu, in eventum dle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu a tento měl být vyplacen daňovému subjektu dle ust. § 254 odst. 4 daňového řádu ve lhůtě dle ust. § 254 odst. 3 citovaného zákona. Žalobce tvrdí, že nezákonný stav provádění exekuce trval minimálně od okamžiku prohlášení konkurzu (dne 26.6.2007), do doby vydání předmětných finančních prostředků správci konkurzní podstaty (dne 6.6.2011). Žalobce z procesní opatrnosti uplatnil eventuální tvrzení, že mu náleží úrok dle ustanovení § 64 odst. 4 a 6 zák. o správě daní a poplatků, za dobu od prohlášení konkurzu (tj. od 26.6.2007), případně „minimálně“ ode dne následujícího po uplynutí 15 denní lhůty od prohlášení konkurzu, přičemž je žalobce přesvědčen, že neměl povinnost podávat žádost o vydání předmětných finančních prostředků.

Vyjádření žalovaného:

Žalovaný setrval na právním názoru vyjádřeném v žalobou napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost s tím, že porušení povinnosti podle § 18 odst. 4 zákona o konkurzu a vyrovnání, nespороval.

Posouzení věci krajským soudem:

Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 s.ř.s., soud přezkouvává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Přezkouvá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkouvá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14.2.2008, č.j. 7Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkouvávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. ex officio, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Krajský soud se tedy v uvedeném smyslu nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomu do dispoziční zásady.

Krajský soud dospěl po přezkoumání zákonnosti žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů a podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1, 2) po veřejném projednání věci k následujícím skutkovým a právním závěrům.

V dané věci je jádrem sporu právní posouzení skutkového stavu věci, kdy správce daně ještě před zahájením konkurzního řízení provedl na základě vydaných a vykonatelných zajišťovacích příkazů zajišťovací daňovou exekuci na předpokládanou daňovou povinnost, která byla následně stanovena platebním výměrem až po prohlášení konkurzu na majetek

úpadce. Správce daně přitom nevyhověl výzvě správce konkurzní podstaty a nevrátil do konkurzní podstaty zajištěné finanční prostředky, učinil tak až na základě vyslovení právního názoru Nejvyšším správním soudem, a to až dne 7.6.2011. Je tedy otázkou, zda na základě neoprávněně zadržovaných finančních prostředků správcem daně má žalobce nárok na úrok podle právní úpravy daňového řízení a pokud ano, od kdy, či zda se žalobce musí domáhat náhrady škody uvedeným postupem správce daně mimo režim daňového řízení, obdobně jako by to byl nucen učinit ve vztahu k jinému subjektu, který by nevyhověl výzvě správce konkurzní podstaty k vydání věci do majetkové podstaty úpadce.

Pokud jde o žalobní námitku o procesním pochybení žalovaného, když změnil rozhodnutí správce daně postupem podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, pak je třeba uvést následující. Podle ustanovení § 159 odst. 3 daňového řádu, rozhoduje správce daně o podané námitce rozhodnutím. Tedy v souladu s § 101 odst. 1 daňového řádu, se jednalo o rozhodnutí, kterým správce daně prohlašuje existenci či neexistenci práva stanoveného zákonem (vznik práva na úrok). Žalovaný byl proto oprávněn změnit rozhodnutí správce daně o námitce v souladu s ustanovením § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

K námitce proti přípustnosti změny právního názoru žalovaného krajský soud uvádí, že žalovaný postupoval v souladu s ustanovením § 121 odst. 1 daňového řádu, žalobce řádně seznámil s odlišným právním názorem ve vztahu k právnímu názoru správce daně, který byl vyjádřen v odvolání napadeném rozhodnutí, přičemž žalovaný nebyl Nejvyšším správním soudem zavázán k respektování konkrétního právního názoru ve vztahu k posouzení požadovaného úroku, což ani být nemohl, neboť předchozí rozhodnutí odvolacího daňového orgánu bylo zrušeno pro nepřezkoumatelnost.

Ve vztahu k ostatním žalobním námitkám směřujícím do právního posouzení věci, krajský soud předesílá, že má za to, že v dané věci nebyly slněny podmínky pro přiznání úroku ze zajištěných a následně neoprávněně držených finančních prostředků úpadce správcem daně ani z důvodu vratitelného přeplatku ani z důvodu neoprávněného postupu správce daně, když se s názorem žalovaného prezentovaným v žalovaném rozhodnutí ztotožňuje a odkazuje na něj. Takový postup soudu je v souladu např. s právním názorem vysloveným v rozsudku NSS ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86: „...sluší se uvést, že i NSS často odkazuje na závěry již v řízení učiněné, jak již krajským soudem či žalovaným, neb i v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně „opakovat“ již správně vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry, přičemž pokud u přezkumného orgánu padne shoda na učiněných závěrech, není důvodu, proč by na ně nemohlo být odkázáno.“ Správnost tohoto názoru podpořil i Ústavní soud v usnesení sp. zn. ÚS 874/11 ze dne 12.5.2011, kde vyslovil, že není nezbytné, aby NSS znovu podrobně opakoval již jednou ve správním soudnictví v dané věci vyslovené, pokud se se závěry krajského soudu zcela ztotožnil a dal jasně najevo (byť odkazem), jaké úvahy zaujal.

K právní úpravě doléhající na posouzení vzneseného nároku žalobce uvádí krajský soud následující.

S ohledem na datum, kdy došlo k prohlášení konkurzu a kdy došlo k vrácení zajištěných finančních prostředků, je nezbytné určit, podle které právní úpravy měl být vznesený nárok žalobce posuzován. Zák. o správě daní a poplatků byl účinný do 31.12.2010, zatímco od 1.1.2011 je účinný daňový řád, který obsahuje přechodná ustanovení.

Podle § 264 odst. 1 daňového řádu, platí základní zásada:

Řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

Ve vztahu k vratitelnému přeplatku však platí speciální ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu: *Jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů.*

Tedy, krajský soud musel nejdříve vyhodnotit, zda v dané věci podle zák. o správě daní a poplatků vznikl přeplatek, a to vratitelný přeplatek, případně vzniklý zaviněním správce daně, neboť v takovém případě by bylo nutno aplikovat pro postup při jeho vrácení na základě přechodného ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu, právě ust. § 64 zák. o správě daní a poplatků.

Legální definice pojmu daňového přeplatku byla obsažena v § 64 odst. 1 zák. o správě daní a poplatků: *Částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně je daňovým přeplatkem.*

Tedy je zřejmé, že za daňový přeplatek bylo možno považovat pouze tu část plateb, která převyšovala splatnou daň včetně příslušenství, tj. daň stanovenou a řádně neuhrazenou, přičemž použití přeplatku na úhradu nedoplatků jiné daně bylo stanoveno v § 64 odst. 2 zák. o správě daní a poplatků, s tím, že požadavku na vrácení nebylo možno vyhovět, pokud neexistoval vratitelný přeplatek: *Přeplatek se použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo, není-li takového nedoplatku, jako záloha na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. Daňový přeplatek se použije i na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, požádá-li o to tento správce daně tak, aby tento požadavek došel správci daně, u něhož je evidován daňový přeplatek, ještě před jeho vrácením, nejpozději však do dne lhůty nároku na jeho vrácení. K požadavku se připojí vykonatelný výkaz nedoplatků, které mají být přeplatkem uhrazeny; pokud bude požadavek uplatněn prostřednictvím propojených automatizovaných daňových informačních systémů, stačí předložit vykonatelný výkaz nedoplatků dodatečně do deseti dnů od uplatnění požadavku na úhradu nedoplatků. Požadavku nelze vyhovět, neexistuje-li v době jeho uplatnění vratitelný přeplatek. Úhrada daňových nedoplatků evidovaných u správce daně, u něhož je evidován i daňový přeplatek, má přednost. O převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně se daňový dlužník vyrozumí. Za den úhrady tohoto nedoplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku.*

Podle § 64 odst. 4 zák. o správě daní a poplatků, pak pro postup vrácení vratitelného přeplatku platilo: *Požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Nemá-li daňový dlužník ke dni podání žádosti u správce daně vratitelný přeplatek, běží lhůta pro jeho vrácení až ode dne následujícího po jeho vzniku, pokud se tak stane nejdéle do šedesáti dnů ode dne podání žádosti. Nevznikne-li do této lhůty vratitelný přeplatek, žádost se zamítne. Za den vrácení přeplatku se považuje den, kdy došlo k odepsání z účtu správce daně. Vyhoví-li*

správce daně plně žádosti podle tohoto nebo předchozího odstavce, nemusí sdělovat daňovému dlužníkovi výsledek vyřízení jeho žádosti, pokud o to není v žádosti výslovně požádáno. Za den rozhodnutí o žádosti a současně za den jeho doručení daňovému dlužníkovi se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně.

V případě, že se jednalo o zaviněný přeplatek ze strany správce daně, platilo pro jeho vrácení, a to bez podmínky podání žádosti daňového subjektu, ustanovení § 64 odst. 6 zák. o správě daní a poplatků: *Zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Pokud by skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč.*

V tomto ohledu však dospěl krajský soud k dílčímu závěru, že na straně úpadce nedošlo ke vzniku vratitelného přeplatku podle předchozí právní úpravy, tedy podle § 64 zák. o správě daní a poplatků, neboť nebyly splněny zákonné podmínky vzniku vratitelného přeplatku podle § 64 odst. 2 zák. o správě daní a poplatků, když vyměřené peněžní prostředky do prohlášení konkurzu ve výši 58 290 507,09 Kč byly správcem daně použity na částečnou úhradu jistoty ve výši 114 000 000 Kč, jejíž úhrada byla uložena žalobci vykonatelným zajišťovacím příkazem ze dne 28.03.2007, č. j. 54009/07/248932/1106. Po vyměření zajištěné daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007 ve výši 122 689 345 Kč platebním výměrem ze dne 11.09.2007, č. j. 177259/07/248912/4762, byly tytéž peněžní prostředky použity na úhradu předmětné daňové povinnosti. Proto tyto finanční prostředky nepředstavovaly částku převyšující splatné platební povinnosti úpadce, tudíž se nejednalo o vratitelný přeplatek. Důvody uvedeného závěru již dostatečně objasnil žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí (str. 8 žalovaného rozhodnutí) včetně posouzení vratitelného přeplatku i z pohledu daňového řádu, krajský soud proto na příslušnou část odůvodnění odkazuje: „K tomuto závěru je možno dospět na základě zákonné definice přeplatku a vratitelného přeplatku. Přeplatek v ust. § 154 odst. 1 daňového řádu je vymezen jako částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisu na debetní straně osobního daňového účtu. Přeplatek je tedy částkou převyšující v daném okamžiku všechny splatné platební povinnosti evidované v rámci jednoho osobního daňového účtu. V ust. § 64 odst. 1 ZSDP byl přeplatek definován jako částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství, tedy věcně právně je přeplatek v ZSDP definován obdobně jako přeplatek v daňovém řádu. Definice vratitelného přeplatku je obsažena v ust. 154 odst. 2 daňového řádu a ust. § 64 odst. 2 ZSDP. Pojem vratitelný přeplatek vyjadřuje nárok daňového subjektu, tj. částku, na jejíž vyplacení (či jinou zákonem předvídanou dispozici) má daňový

subjekt právo, kterého se může domáhat a jehož nezákonné odepření je zákonem sankcionováno v podobě úroku z vratitelného přeplatku upraveného v ust. § 155 odst. 5 daňového řádu, případně v ust. § 64 odst. 6 ZSDP. Vratitelným se přeplatek stává až po aplikaci testu vratitelnosti, tj. započtením všech v úvahu připadajících daňových pohledávek u daného správce daně a u správce daně, který požádá o použití přeplatku na nedoplatky, které eviduje za příslušným daňovým subjektem - § 154 odst. 2 daňového řádu a ust. § 64 odst. 2 ZSDP. Daňovou exekucí vymožené peněžní prostředky do prohlášení konkurzu ve výši 58 290 507,09 Kč byly správcem daně použity na částečnou úhradu jistoty dosud nestanovené daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007 ve výši 114 000 000 Kč, jejíž úhrada byla uložena odvolateli vykonatelným zajišťovacím příkazem ze dne 28.03.2007, č. j. 54009/07/248932/1106. Po vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007 ve výši 122 689 345 Kč platebním výměrem ze dne 11.09.2007, č. j. 177259/07/248912/4762 byly tyto peněžní prostředky použity na úhradu předmětné daňové povinnosti, takže v souladu s výše uvedenou definicí přeplatku v rámci prováděného daňového řízení a evidence daní nikdy nepředstavovaly částku převyšující v daném okamžiku (prohlášení konkurzu, žádost odvolatele o vydání předmětných peněžních prostředků, vrácení předmětných peněžních prostředků na účet majetkové podstaty) splatné platební povinnosti evidované u odvolatele na jeho osobním daňovém účtu na dani z přidané hodnoty a tudíž je ani nelze v rámci prováděného daňového řízení posuzovat jako vratitelný přeplatek, jehož nezákonné odepření je zákonem sankcionováno v podobě úroku z vratitelného přeplatku upraveného v ust. § 155 odst. 5 daňového řádu, případně v ust. § 64 odst. 6 ZSDP ve spojení s ust. § 264 odst. 10 daňového řádu. Vzhledem k výše uvedenému proto v odvolatelově případě nebylo možné přiznat předmětný úrok dle ust. § 264 odst. 10 daňového řádu ve spojení s ust. § 64 odst. 6 ZSDP – úrok z vratitelného přeplatku, jak správně namítal odvolatel.“

Jestliže tedy nevznikl vratitelný přeplatek podle § 64 zák. o správě daní a poplatků, pak nemohl vzniknout žalobci ani nárok na vrácení vratitelného přeplatku, tedy nebyl dán důvod k aplikaci přechodného ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu, tedy na postup orgánů daňové správy ve vztahu k nároku vznesenému žalobcem dopadají na základě přechodného ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu, ustanovení daňového řádu. Jak již uvedl žalovaný, zadržované finanční prostředky na základě provedení zajišťovací exekuce se nestaly vratitelným přeplatkem ani v době účinnosti daňového řádu podle ustanovení § 154 odst. 2 daňového řádu, kde je vymezen pojem vratitelného přeplatku, a to právě proto, že nepřevyšovaly splatné daňové povinnosti úpadce. Tedy krajský soud opakuje, že dospěl k tomu, že v případě zadržovaných finančních prostředků na základě zajišťovací exekuce se nejednalo o vratitelný přeplatek úpadce.

Pokud jde o posouzení neoprávněně zadržovaných finančních prostředků správcem daně po prohlášení konkurzu na úpadce, i v tomto ohledu se krajský soud ztotožnil s právním posouzením žalovaného, totiž že nebyly splněny zákonné podmínky kogentního ustanovení § 254 daňového řádu, jimiž je podmíněno přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, platí: *Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.*

V dané věci však ke změně, zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně nedošlo, zajišťovací příkazy, na jejichž základě byla provedena zajišťovací exekuce, ani následně vydaný platební výměr na daň z přidané hodnoty za období březen 2007 nebyly zrušeny ani prohlášeny za nicotné, tedy nebyly naplněny zákonné předpoklady § 254 odst. 1 daňového řádu pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

Stejně tak nebylo možno uzavřít, že exekuce byla uskutečněna neoprávněně, jak předpokládá ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu, má-li vzniknout nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně při exekuci: *V případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.* Jestliže byla exekuce zrealizována před prohlášením konkurzu, pak nelze hovořit o neoprávněném vymáhání v době od prohlášení konkurzu ve smyslu ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu. Tím však není popřeno, že správce daně následně, jak již vyslovil Nejvyšší správní soud, po prohlášení konkurzu na majetek úpadce v rozporu s ustanovením § 18 odst. 4 zákona o konkurzu a vyrovnání, neoprávněně zadržoval zajišťovací exekuci již vymožené finanční prostředky. K tomu je nutné doplnit, že NSS nevyslovil, že se jednalo o neoprávněný postup správce daně ve smyslu daňového řádu, nýbrž tento neoprávněný postup je opřen právě o zákon o konkurzu a vyrovnání.

Z uvedeného důvodu se krajský soud i v tomto ohledu ztotožnil s posouzením věci žalovaným, když na jeho argumentaci obsaženou v žalobou napadeném rozhodnutí odkazuje (str. 9-11 žalovaného rozhodnutí): „K odvolatelem požadovanému přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši a za dobu dle ust. § 254 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu, za použití ust. § 254 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu je třeba vyjít z dikce předmětného zákonného ustanovení, které je třeba aplikovat na v odvolatelově případě daný skutkový a právní stav správcem daně provedeného daňového řízení. Dle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním. K ust. § 254 odst. 1 daňového řádu důvodová zpráva uvádí, že daňový řád v tomto odstavci přiznává daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním nebo nekonáním). Stejně tak k ust. § 254 odst. 1 daňového řádu je uvedeno v Daňovém řádu, Komentář, II. díl, str. 1473 autorů Baxa, Dráb, Kaniová, Lavický, Schillerová, Šimek, Žižková, Wolters Kluwer Česká republika, že úrok z neoprávněného jednání správce daně upravuje následky porušení povinností při správě daní s tím, že zákonnou podmínkou vzniku nároku na úrok je zrušení rozhodnutí o dani z důvodu neoprávněného jednání správce. Uvedený úrok tak postihuje závadné jednání správce daně v rovině nalézací, tedy v rámci dílčího daňového řízení nalézacího. Vzhledem ke skutkovému stavu provedeného daňového řízení, který se podává i z předloženého odvolacího spisu, však v uvedeném případě absentuje rozhodnutí o dani zrušené z důvodu neoprávněného jednání správce daně, tedy nezákonné rozhodnutí způsobené pochybením na straně správce daně. Platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 11.9.2007, č. j.

177259/07/248912/4762, kterým správce daně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007 ve výši 122 689 345,- Kč, nebyl zrušen ani změněn z důvodu nezákonnosti ani nebyl prohlášen nicotným, vyměřená daňová platební povinnost tak představuje daňovou pohledávku, kterou byl správce daně oprávněn přihlásit do probíhajícího konkurzního řízení s žalobcem v procesním postavení konkurzního věřitele v souladu s ust. § 20 ZKV. Zajišťovací příkaz ze dne 28.03.2007, č. j. 54009/07/248932/1106 k zajištění v době vydání předmětného zajišťovacího příkazu nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007 není rozhodnutím vydaným v rámci dílčího nalézacího řízení, tedy tímto rozhodnutím správce daně daň za předmětné zdaňovací období nestanovuje. Zajišťovací příkaz je pouze prostředkem, který v odůvodněných případech má poskytnout záruku, že daňoví poplatníci splní svou povinnost uhradit daň vyplývající přímo ze zákona nebo z rozhodnutí správce daně. Ale i předmětný zajišťovací příkaz nebyl v rámci provedeného daňového řízení zrušen ani změněn z důvodu nezákonnosti ani nebyl prohlášen nicotným. Dle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odst. 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav. Uvedený úrok postihuje tedy závadné jednání správce daně v rovině platební. V odvolatelově případě vydal správce daně v souladu s ust. § 71 ZSDP zajišťovací příkaz ze dne 28.03.2007, č. j. 54009/07/248932/1106 k zajištění v době vydání předmětného zajišťovacího příkazu nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007 z důvodu obavy správce daně o vymahatelnost nestanovené daně v době její splatnosti. Předmětný zajišťovací příkaz byl také exekucním titulem v souladu s ust. § 73 odst. 4 písm. b) ZSDP při provádění zajišťovací exekuce, na základě které vymohl správce daně peněžní prostředky v celkové výši 58 290 507,09 Kč. Tyto peněžní prostředky byly správcem daně vymoženy do dne prohlášení konkurzu na majetek odvolatele, tj. do dne 26.06.2007, takže na průběh provádění zajišťovací exekuce není možno aplikovat ust. § 14 odst. 1 písm. e) ZKV, podle kterého prohlášením konkurzu nelze provést výkon rozhodnutí (exekuci) postihující majetek patřící do podstaty a k tomuto majetku nelze ani nabýt právo na oddělené uspokojení, tedy výkon rozhodnutí (exekuci) lze nařídít, nelze jej však finalizovat. Výše uvedené peněžní prostředky vymožené daňovou exekucí však byly připsány na účet správce daně ještě před prohlášením konkurzu na majetek odvolatele, takže dle ZKV nedošlo k nezákonné finalizaci nařízené zajišťovací exekuce. K otázkám zákonnosti provedené daňové exekuce ve vztahu k ust. § 254 odst. 2 daňového řádu je dle odvolacího orgánu třeba vždy posoudit pravomoc a příslušnost exekučního orgánu, formální a materiální vykonatelnost exekučního titulu, vhodnost a proporcionalitu zvoleného způsobu daňové exekuce a možnost nařízení předmětné exekuce. V provedeném exekučním řízení však odvolací orgán nezjistil žádné pochybení ze strany správce daně. Předmětný zajišťovací příkaz jako exekuční titul nebyl zrušen ani změněn, nařízená zajišťovací daňová exekuce nebyla zastavena z důvodu uvedeného v ust. § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tj. že pro nařízení daňové exekuce nebyly splněny zákonné podmínky. Dle odvolacího orgánu v uvedeném případě absentuje kogentní zákonná podmínka pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně uvedená v ust. § 254 odst. 2 daňového řádu a to neoprávněné vymáhání na odvolateli.“

Stejně tak se krajský soud ztotožnil s právním názorem žalovaného, že správce daně neměl povinnost výše uvedené peněžní prostředky vymožené na základě provedené zajišťovací daňové exekuce vrátit do majetkové podstaty dnem prohlášení konkurzu na majetek úpadce, popřípadě nejpozději do patnáctého dne od prohlášení konkurzu, neboť ani v zák. o správě daní a poplatků ani v daňovém řádu není správci daně taková povinnost dopadající na daný případ uložena. Prohlášením konkurzu se tato částka stala podle § 6

zákona o konkurzu a vyrovnání, součástí konkurzní podstaty, kdy jedním z účinků prohlášení konkurzu je, že oprávnění nakládat s majetkem podstaty přechází na správce konkurzní podstaty / § 14 odst. 1 písm. a) cit. zákona/, přičemž započtení na majetek patřící do podstaty není možné /§ 14 odst. 1 písm. i) cit. zákona/, tedy správce daně započtením porušil ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání, avšak odlišnou povinností, a to povinnost vydat peněžní prostředky patřící do konkurzní podstaty měl správce daně na základě ustanovení § 18 odst. 4 cit. zákona. Měl totiž povinnost zajištěné finanční prostředky jako věc náležející do konkurzní podstaty oznámit správci, jakmile se dozvěděl o prohlášení konkurzu, a dále na výzvu správce konkurzní podstaty měl povinnost je vydat. Vzhledem k tomu, že tak k výzvě správce konkurzní podstaty neučinil, odpovídá za škodu způsobenou porušením této povinnosti. Jestliže je postavení správce daně podle § 14 odst. 1 písm. i) cit. zákona, posuzováno shodně jako postavení ostatních věřitelů, o čemž není pochyb, pak není důvod, aby porušení povinností zákonem o konkurzu a vyrovnání jemu stanovených obdobně jako třetím subjektům, bylo posuzováno podle odlišné právní úpravy použitím extenzivního výkladu či analogie za situace, kdy právní úprava daňového řízení speciální úpravu pro porušení takové povinnosti nezakotvuje a současně porušení povinností podle zákona o konkurzu a vyrovnání nelze subsumovat pod ustanovení § 254 odst. 1, 2 daňového řádu.

Žalobce se v této souvislosti dovolával ústavněprávního výkladu ustanovení § 254 odst. 1, 2 daňového řádu, na základě nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 324/09 ze dne 10. 3. 2011, ze kterého vyplývá, že orgánům veřejné moci nelze tolerovat formalistický postup za použití v podstatě sofistikovaného odůvodňování zřejmé nespravedlnosti, že orgán veřejné moci není absolutně vázán doslovným zněním zákona, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit, pokud to vyžaduje účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku, a že povinnost soudů nalézat právo neznamena pouze vyhledávat přímé a výslovné pokyny v zákonném textu, ale též povinnost zjišťovat a formulovat, co je konkrétním právem, i tam, kde jde o interpretaci abstraktních norem a ústavních zásad, a proto je dle žalobce možné za použití ústavně souladného výkladu daňového řádu popřípadě zák. o správě daní a poplatků stanovit příslušný úrok z výše nezákonného postupu správce daně či jeho zavinění, a předejít tak případnému postupu podle zák. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, kdy v takovém řízení soud formálně vzato nerozhoduje o výši daňové povinnosti stěžovatele či přeplatku na dani, nýbrž o soukromoprávním nároku na náhradu škody či přiměřeného zadostiučinění, tedy soud by oprávněnost takového požadavku musel přezkoumat.

K tomu je třeba uvést, že právě kogentní povaha dotčeného zákonného ustanovení v oblasti veřejného práva neumožňuje jeho extenzivní interpretaci. Pro orgány daňové správy totiž primárně platí čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR: *Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon*. Obdobně je tato základní zásada právního státu vyjádřena v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod: *Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví*. Tedy, měla-li být interpretace ustanovení § 254 daňového řádu, v souladu s ústavním pořádkem ČR, pak žalovaný nemohl podřadit neoprávněně zadržované finanční prostředky pod ustanovení § 254 odst. 1, 2 daňového řádu, neboť pro takovou aplikaci práva nebyly splněny zákonné podmínky uvedeného ustanovení § 254 odst. 1, 2. daňového řádu. Pro úplnost je třeba doplnit, že žalovaný nepopírá porušení povinnosti vyplývající z § 18 odst. 4 zákona o konkurzu a vyrovnání, avšak náhrady škody z tohoto porušení se nelze domáhat v daňovém řízení. Okolnost, že v řízení podle zák. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci bude muset žalobce oprávněnost nároku prokázat, není dostatečným

důvodem pro jinak nezákonnou aplikaci ustanovení § 254 odst. 1, 2 daňového řádu, na daný případ. Pro úplnost krajský soud doplňuje, že dle jeho názoru na danou věc dopadá právě zák. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, který v § 5 stanoví odpovědnost státu za podmínek stanovených tímto zákonem za škodu, která byla způsobena a) rozhodnutím, jež bylo vydáno v občanském soudním řízení, ve správním řízení, v řízení podle soudního řádu správního nebo v řízení trestním, b) nesprávným úředním postupem. V tomto směru se tedy krajský soud odklonil od názoru žalovaného o možnosti uplatnit náhradu škody podle obecných ustanovení občanského zákoníku, a to právě pro poměr speciality právní úpravy obsažené v zák. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci ve vztahu k občanskému zákoníku. Tato okolnost však neměla vliv na posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí, neboť odkaz žalovaného na obecnou právní úpravu náhrady škody podle občanského zákoníku neměl vliv na jeho výrok ve věci samé.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná a proto ji musel zamítnout (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

Náklady řízení:

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

P o u ě n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 8. června 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Kateřina Vrabcová