



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 Bratřanců 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 Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 13.11.2012, č.j. 7090/12-1500-604444,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á .**
- II. Žalobce n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou žalobou se žalobce domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (od 1.1.2013 v souladu s § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění, Odvolací

finanční ředitelství v Brně – dále jen „žalovaný“), kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 20.4.2012, č.j. 208496/2/248912604083, jímž byla dle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) zamítnuta námitka podaná dne 27.3.2012 správcem konkurzní podstaty, úpadcem Letka Team, a.s., se sídlem Bratranců Veverkových 396, v Pardubicích, proti sdělení správce daně ze dne 27.2.2012. Žalobu odůvodnil následujícím způsobem:

Žalobce nejprve zrekapituloval obsah žalovaného rozhodnutí a historii dané věci, přičemž v žalobě uvedl tyto žalobní námitky:

Nejprve žalobce konstatoval, že žalované rozhodnutí je nesprávné a není v souladu se zákonem. Z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 22.4.2010, č.j. 52Ca 54/2009-26, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 26.1.2011, č.j. 9 Afs 29/2010-61, vyplývá jednoznačně, že částka v celkové výši 58.290.507,09 Kč zajištěná správcem daně v exekuci na základě zajišťovacího příkazu ze dne 28.3.2007, se stala ke dni prohlášení konkurzu na majetek daňového dlužníka (dne 26.6.2007) součástí konkurzní podstaty. Tím, že správce daně použil uvedenou částku na úhradu daňové povinnosti úpadce, která se stala splatnou až po prohlášení konkurzu (platební výměr ze dne 11.9.2007), postupoval nesprávně a nezákonně. Dle názoru NSS je smyslem zajišťovacího příkazu jen deponovat částku, o které se správce domnívá, že bude odpovídat budoucí daňové povinnosti daňového subjektu, přičemž má však vážné a důvodné pochybnosti o tom, že by tato daňová povinnost bez použití institutu zajištění byla po vyměření uhrazena. Z toho vyplývá, že se jedná o částku, která je stále majetkem daňového subjektu, deponovanou u správce daně pouze přechodně do doby konečného rozhodnutí o příslušné dani a její výši, jde o dočasně upravované vztahy. Podle ust. § 14 odst. 1 písm. e) zákona správce daně předmětné finanční prostředky zajistil před prohlášením konkurzu na majetek daňového dlužníka, přičemž postupem, kdy předmětné finanční prostředky nadále zadržoval po prohlášení konkurzu na majetek úpadce, prováděl nezákonnou exekuci. Zákonnost exekuce je třeba hodnotit komplexně, tedy kdykoliv v jejím průběhu, nikoli jen v okamžiku jejího zahájení, jak činil správce daně a žalovaný. Nezákonný stav provádění exekuce trval minimálně od prohlášení konkurzu do doby vydání předmětných finančních prostředků správci konkurzní podstaty (6.6.2011). Na tom nemohlo nic změnit ani vydání platebního výměru na daň z přidané hodnoty (DPH) za březen 2007 (platební výměr ze dne 11.9.2007), na základě kterého se žalovaný pokusil započíst nezákonným způsobem takto vyměřenou daň na zajištěné finanční prostředky patřící do konkurzní podstaty. Je tedy otázkou, zda samotné vydání zajišťovacího příkazu bylo zákonné. K tomu uvedl žalobce tyto skutečnosti:

Dne 14.9.2007 byl žalobci doručen platební výměr na DPH za březen 2007 (výměr ze dne 11.9.2007), kterým vyměřil správce daně úpadci vlastní daňovou povinnost v částce 122.689.345,00 Kč, přičemž tuto daňovou povinnost vyměřil správce daně i na základě skutečnosti, že dne 16.3.2007 uzavřel úpadce jako prodávající a společnost BEES, s. r. o., Praha, jako kupující, kupní smlouvu na koupi a prodej cigaret, přičemž z odborných stanovisek, které přiložil žalobce k žalobě (Ústav státu a práva Akademie věd ČR ze dne 14.8.2008 a expertiza Prof. Dr. JUDr. K. E., ze dne 25.6.2008) vyplývá, že doložka o nabytí vlastnického práva kupujícím ke zboží, obsažená v kupní smlouvě, podle níž k prodeji a nabytí všech práv vlastníka ze strany kupujícího dochází již uzavřením smlouvy, je neplatná.

S ohledem na tuto skutečnost je žalobce názoru, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo až dnem skutečného převzetí předmětu koupě (cigaret). K tomu došlo až dne 5.4.2007. Proto je možné za nezákonné považovat i samotné vydání zajišťovacího příkazu dne 28.3.2007, které bylo předčasné, když ke zdanitelnému plnění došlo až dne 5.4.2007, a tím i celou, správce daně prováděnou exekuci, a to od samého jejího počátku, je rovněž možné považovat za nezákonnou. Dále žalobce namítl, že se v daném případě nejedná o vratitelný přeplatek, jak tvrdí správce daně, ale jedná se o případ, kdy správce daně předmětné finanční prostředky neoprávněně zadržoval, tedy mělo být aplikováno ust. § 264 odst. 1 daňového řádu. Nebyla na místě proto aplikace ust. § 64 odst. 4 a odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., ve spojení s ust. § 64 odst. 10 daňového řádu, jak nesprávně a nezákonně učinil správce daně, ale mělo být aplikováno ust. § 254 odst. 2 daňového řádu. Úrok pak měl správce daně předepsat postupem a ve lhůtě dle ust. § 254 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu. Žalovaný měl úrok z neoprávněného jednání (neoprávněné vymáhání daňové povinnosti) přiznat daňovému subjektu dle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu, ad eventum dle § 254 odst. 1 daňového řádu a tento vrátit daňovému subjektu dle ust. § 254 odst. 4 daňového řádu ve lhůtě dle ust. § 254 odst. 3 daňového řádu. Pokud by se soud neztotožnil s uvedeným stanoviskem k aplikaci daňového řádu, je žalované rozhodnutí nezákonné, protože úrok dle ust. § 64 odst. 4 a odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. by nepochybně žalobci náležel nikoliv za dobu, kterou stanovil správce daně, tedy od 25.9.2009, ale od prohlášení konkurzu, ad eventum minimálně ode dne následujícího po dni uplynutí 15 denní lhůty od prohlášení konkurzu. Žalobce je přesvědčen, že úpadce neměl povinnost podávat žádost o vydání předmětných finančních prostředků. Dále žalobce namítl, že v poučení obsaženém ve sdělení správce daně chybí uvedení orgánu, kde se námitka podává, rovněž poučení uvedené v rozhodnutí o námitce nebylo učiněno v souladu se zákonem. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že žalobní námitky jsou v podstatě totožné s námitkami uplatněnými žalobcem v odvolacím řízení, přičemž se s nimi odvolací orgán vypořádal již v žalovaném rozhodnutí. Proto odkázal žalovaný na odůvodnění žalovaného rozhodnutí a doplnil v podstatě argumentaci uvedenou v žalovaném rozhodnutí o názory uvedené v komentáři k daňovému řádu ve vztahu k aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu. Dále konstatoval, že platební výměr na DPH ze dne 11.9.2007 nebyl zrušen ani změněn z důvodu nezákonnosti, ani nebyl prohlášen nicotným, vyměřená daňová platební povinnost představuje daňovou pohledávku, kterou byl správce daně oprávněn přihlásit do probíhajícího konkurzního řízení s žalobcem v procesním postavení konkurzního věřitele v souladu se zákonem č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, ve znění platném do 31.12.2007 (dále jen „zákon o konkurzu a vyrovnání“). Dále uvedl, že v dané věci zajišťovací příkaz ze dne 28.3.2007 k zajištění v době vydání předmětného zajišťovacího příkazu nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007 vydal správce daně v souladu s § 71 zákona č. 337/1992 Sb., ten byl také exekučním titulem dle § 73 odst. 4 tohoto zákona při prováděné exekuci. Částka byla vymožena do dne prohlášení konkurzu, tj. do 26.6.2007, nebylo proto možné aplikovat ust. § 14 odst. 1 písm. e) zákona o konkurzu a vyrovnání. Dle tohoto zákonného ustanovení lze výkon rozhodnutí – exekuci nařídit, nelze je však finalizovat. Uvedené finanční prostředky vymožené daňovou exekucí byly připsány na účet správce daně před prohlášením konkurzu na žalobce (tedy došlo k finalizaci daňové exekuce ještě před prohlášením konkurzu). Předmětný zajišťovací příkaz nebyl zrušen ani změněn, exekuční příkazy rovněž nebyly zrušeny, absentuje kogentní zákonná podmínka pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu, a to

neoprávněné vymáhání na daňovém subjektu. Dále uvedl, že zákon neumožňuje správci daně vrátit daňovému subjektu v procesním postavení úpadce vzniklý vratitelný přeplatek bez jeho žádosti. K namítané nezákonnosti zahrnující údajné nedostatky v poučení sdělení a rozhodnutí o námitce uvedl, že tato námitka žalobce nesplňuje definiční znaky nezákonného rozhodnutí, přičemž odkázal na rozsudek NSS ze dne 15.12.2005, č.j. 1 Afs 9/2005-74. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V replice žalobce uvedl, že setrvává na svých stanoviscích vyjádřených v žalobě.

Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), soud přezkoumává 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. Přezkoumá-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 (dále jen „NSS“) již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá 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 přezkoumávaného 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). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přešůpek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady ne bis in idem, aplikace zásady „non-refoulement“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikátu NSS ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací – srov. rozsudek NSS ze dne 25.11.2011, č.j. 7 As 31/2011-101). 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). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady

bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesněprávní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoúčelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp.zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 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 v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. s. ř. s. dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

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 114.000.000,00 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 122.689.345,00 Kč. Dne 4.8.2009 obdržel žalobce přípis žalovaného ze dne 28.7.2009 označený jako „Sdělení informace“, přičemž v tomto sdělení bylo uvedeno, že v rámci daňové exekuce byly vymozeny následující 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 žalovaného 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. Tento postup správce daně zpochybnil žalobce v reklamaci, o které rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 16.9.2009 tak, že ji zamítl. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalovaného o zamítnutí reklamace žalobu u podepsaného soudu, který toto rozhodnutí rozsudkem označeným žalobcem k žalobě (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 22.4.2010, č.j. 52Ca 54/2009-26) zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, kterou NSS zamítl rozsudkem, kterým rovněž označil žalobce v žalobě, tj. rozsudkem ze dne 26.1.2011, č.j. 9 Afs 29/2010-61. Z těchto obou rozsudků vyplývá závěr o tom, že peněžní prostředky zajištěné správcem daně na základě zajišťovacího příkazu vydaného podle § 71

zákona č. 337/1992 Sb. 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 a daňovou pohledávku z nové splatné (stanovené) daně započítal proti pohledávce správce konkurzní podstaty na vydání zajištěných peněžních prostředků. Následně dne 30.5.2011 správce daně vydal rozhodnutí, kterým vyhověl reklamaci žalobce (jedná se o reklamaci, kterou podal žalobce dne 25.8.2009 proti postupu správce daně a požádal o vrácení výše zmíněné částky zajištěné na úhradu předmětné daně – DPH, přičemž o této reklamaci rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 16.9.2009 a toto rozhodnutí zrušil podepsaný soud právě již výše zmíněným rozsudkem ze dne 22.4.2010) a dne 6.6.2011 byla tato částka vrácena na účet žalobce. Zároveň správce daně oznámil žalobci sdělením ze dne 27.2.2012 výši přiznaného úroku, přičemž, jak vyplývá ze sdělení správce daně ze dne 27.2.2012, tento úrok byl ve výši 14.794.211,00 Kč. 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. Zároveň uvedl, že dle přechodných ustanovení daňového řádu (§ 264 odst. 10 a odst. 14) se v případě, kdy započala běžet lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku do dne nabytí účinnosti daňového řádu postupuje při vrácení přeplatku a stanovení výše úroků dle dosavadní právní úpravy, tedy dle zákona o správě daní a poplatků, tj. zákona č. 337/1992 Sb. (§ 64 tohoto zákona). Zároveň ve sdělení správce daně uvedl, že dle ust. § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., se přeplatek vrátí do 30 dnů ode dne doručení žádosti, přičemž 30 denní lhůta 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 ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Přeplatek byl daňovému subjektu vrácen dne 7.6.2011, proto správce daně uvedl ve sdělení, že se úrok přiznal od 25.9.2009 do 6.6.2011. Žalobce podal proti tomuto sdělení dne 27.3.2012 námitku dle § 159 daňového řádu. Již v námitce v podstatě uvedl stejnou námitku jako v žalobě, tj. že na daný skutkový stav mělo být aplikováno přechodné ust. § 264 odst. 1 daňového řádu, které stanoví, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny za platnosti zákona o správě daní a poplatku, se dokončí podle daňového řádu. Dle názoru žalobce nešlo v případě uvedené zajištěné částky o „vratitelný přeplatek“, ale o správcem daně „neoprávněně zajištěné a zadržované finanční prostředky“. Správce daně přezkoumal námitku a zamítl ji, když neshledal důvod pro postup podle ust. § 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 nebo že by muselo dojít 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. Proti rozhodnutí o námitce podal žalobce odvolání, v němž opětovně uplatnil zmíněnou argumentaci, resp. uvedl shodné námitky proti odůvodnění sdělení a rozhodnutí o námitce jako v žalobě. Na tomto místě je tedy nutné konstatovat, že stěžejní a spornou otázkou mezi účastníky řízení je postup správce daně při stanovení výše zmíněného úroku, přičemž žaloba v podstatě obsahuje shodné žalobní námitky s námitkami odvolacími. K tomu soud uvádí tuto argumentaci:

Předně je třeba konstatovat, že totožné námitky jako ve shora uvedených žalobních bodech, uplatnil žalobce v podstatě v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Pro zhodnocení zákonnosti žalovaného rozhodnutí je podstatné, jakým způsobem se s těmito námitkami vypořádal žalovaný správní orgán. Soud ve správním soudnictví by se totiž v takovém případě nemohl vyjadřovat k námitce, kterou uplatnil žalobce již v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, takovým způsobem, že by nahrazoval činnost odvolacího správního orgánu. Krajský soud není další třetí instancí ve správním řízení. V případně drobných odchylek, tj. jestliže krajský soud se zcela neztotožní s tím, jak se odvolací orgán vypořádal s odvolacími námitkami, může pouze korigovat právní názor, o který se opírá žalované rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 28.7.2009, čj. 8Afs 51/2007-87). Zároveň je nutné připomenout, že pokud žalobce uplatní stejným způsobem námitku v odvolání, tak i v žalobě, v takovém případě nemůže soud ve správním soudnictví zcela změnit právní názor odvolacího správního orgánu, tedy uvést k uvedené odvolací námitce jiný právní názor, než žalovaný v napadeném rozhodnutí, protože by se jednalo o změnu právního názoru odvolacího orgánu. Podstatná změna právního názoru odvolacího orgánu soudem ve správním soudnictví by mohla vést k nezákonnosti rozhodnutí soudu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18.10.1999, sp.zn. IV. ÚS 279/99). Proto krajský soud se musel v dané věci zaměřit v případě výše zmíněných totožných odvolacích námitkách s námitkami uvedenými v žalobních bodech pouze na to, zda se s nimi žalovaný vypořádal tak, že jeho rozhodnutí je přezkoumatelné, tj. je srozumitelné a obsahuje dostatek důvodů rozhodnutí, čili netrpí vadou uvedenou v ustanovení § 76 odst. 1 písm.a) s.ř.s. V případě takové vady by totiž musel soud, jak již výše bylo uvedeno, zrušit bez žalobní námitky, tedy ex officio, žalované rozhodnutí.

Žalovaný se v odůvodnění žalovaného rozhodnutí podrobně vypořádal s odvolacími námitkami žalobce a z hlediska přezkoumatelnosti tohoto rozhodnutí dostal svým povinností týkajícím se náležitosti a přezkoumatelnosti odůvodnění žalovaného rozhodnutí. V odůvodnění žalovaného rozhodnutí k uvedené sporné otázce uvedl, že správce daně vydal zajišťovací příkaz před prohlášením konkurzu a protože daň nebyla ze strany daňového subjektu zajištěna, byla správcem daně nařízena exekuce a peněžní prostředky byly vymoženy. Konkurz byl prohlášen až po vymožení předmětné částky, prohlášením konkurzu se staly vymožené prostředky součástí konkurzní podstaty a správce daně je byl povinen vrátit až na základě výzvy žalobce. Tyto peněžní přeplatky měly charakter „přeplatku“, neboť nebyly vymoženy na základě neplatného nebo zrušeného exekučního příkazu. Exekuce těchto prostředků, která proběhla před prohlášením konkurzu, byla oprávněná a v souladu se zákonem a nejedná se tedy o neoprávněně vymožené peněžní prostředky. Za podstatné považoval žalovaný to, že jakmile o vrácení žalobce požádal, měl správce daně tyto peněžní prostředky vrátit v zákonných lhůtách a pokud tak neučinil, počínaje dnem, který následoval po uplynutí lhůty k vrácení, náleží mu úrok z prodlení, a to v souladu s ust. § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., neboť se jedná o přeplatek. Dále uvedl, že správce daně informoval žalobce ve sdělení ze dne 27.2.2012 o přiznání a výpočtu úroku s tím, že úrok z prodlení byl vypočítán dle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. s tím, že správce daně pouze omylem uvedl ve sdělení § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť nedošlo k naplnění některého z předpokladů uvedených v tomto ustanovení. V případě žalobce nedošlo podle názoru žalobce ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně ani nebylo neoprávněně vymáháno, tedy nebylo možné aplikovat při výpočtu úroků jak § 254 odst. 1 daňového řádu tak i § 254 odst. 2 daňového řádu. Dále žalovaný konstatoval, že správce daně správně aplikoval ust. § 264 odst. 10 daňového řádu ve

spojení s § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. K tvrzení žalobce o tom, že v jeho případě se jedná o neoprávněně zajišťované a zadržované prostředky, uvedl žalovaný následující názor:

„Peněžní prostředky získané na základě zajišťovacího příkazu, je nutné kvalifikovat podle daňových předpisů, neboť byly získány v rámci daňového řízení. Mají tedy daňový charakter. Kvalifikujete dané prostředky jako neoprávněně zajišťované a zadržované. V případě těchto peněžních prostředků nejde o neoprávněně zajištěné, neboť byly zajištěny na základě zajišťovacího příkazu, který byl vydán v souladu s platnými zákony. Na dané peněžní prostředky lze nahlížet jako na neoprávněně zadržované. Jedná se o vratitelný přeplatek, který Vám správce daně nevrátil ve lhůtě a tudíž je na tento skutkový stav nutné aplikovat ust. § 64 odst. 4 a 6 ZSDP, jak je uvedeno výše. Dle ust. §64 odst. 4 ZSDP se přeplatek vrátí do 30 dnů ode dne doručení žádosti. Žádost byla z Vaší strany podána dne 25.8.2009. Tato 30 denní lhůta uplynula správci daně dne 24.9.2009. Den 25.9.2009 je prvním dnem prodlení, za který Vám náleží úrok dle § 64 odst. 6 ZSDP. Přeplatek ve výši 58.290.507,09 Kč Vám byl vrácen dne 6.6.2011. Úrok dle § 64 odst. 6 ZSDP ve spojení s § 264 odst. 10 daňového řádu Vám byl přiznán od 25.9.2009 do 6.6.2011 ve výši 14.794.210,56 Kč.“

Krajský soud se s výše uvedeným názorem žalovaného zcela ztotožňuje a odkazuje na něj. K tomu je nutné uvést, že takový postup soudu je možný, přičemž k tomuto lze příkladmo citovat rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, v němž se uvádí: „...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 potvrdil 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. Tento závěr Ústavního soudu sice platí pro rozhodování NSS, ale lze jej analogicky aplikovat i v případě rozhodování krajského soudu.

Dále k věci soud uvádí následující:

Podle 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 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.

Podle 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 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.

Podle ust. § 264 odst. 1 daňového řádu 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.

Podle ust. § 264 odst. 14 daňového řádu pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z prodlení podle dosavadních právních předpisů.

Podle ust. § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. 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 dané věci soud považuje postup správce daně za správný, když k aplikaci ust. § 254 odst. 1 či § 254 odst. 2 daňového řádu nebyly dány zákonné předpoklady. K těm patří zejména skutečnost, že došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně (§ 254 odst. 1 daňového řádu), přičemž úrok z neoprávněného jednání správce daně podle této právní úpravy 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 daně. V dané věci však takové rozhodnutí o dani zrušené z důvodu neoprávněného jednání správce daně neexistuje, když platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 11.9.2007, kterým správce daně vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období březen 2007 ve výši 122.689.345,00 Kč, nebyl zrušen ani změněn z důvodu nezákonnosti ani nebyl prohlášen nicotným. Pokud žalobce v žalobě uváděl argumentaci a podklady (stanovisko a expertíza ke kupní smlouvě uzavřené mezi daňovým subjektem a společností BEES, s.r.o.), kdy tato smlouva byla dle tvrzení žalobce podstatná pro stanovení daňové povinnosti uvedeným platebním výměrem, přičemž z podkladů (stanovisko Ústavu státu a práva Akademie věd ČR ze dne 14.8.2008 a právní expertíza Prof. Dr. JUDr. K. E. ze dne 25.6.2008) vyplývá dle žalobce nezákonnost provedené exekuce a i nezákonnost vydání zajišťovacího příkazu, tak k tomu soud uvádí, že se jedná o argumentaci, která míří v podstatě proti zmíněnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty, kterou měl daňový subjekt uplatnit v opravných prostředcích a eventuálně i v žalobě, kterými by napadl uvedený platební výměr, eventuálně by je mohl uplatnit i v řízení exekučním. V řízení, v němž bylo vydáno žalované rozhodnutí a potažmo v tomto soudním řízení však správce daně či žalovaný, potažmo ani krajský soud, nemohly zrušit uvedený platební výměr či exekuční příkaz a

vytvořit tak podmínky pro aplikaci ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. V dané věci vydal správce daně v souladu s ust. § 71 zákona č. 337/1992 Sb. zajišťovací příkaz k zajištění v době vydání předmětného zajišťovacího příkazu nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007, který byl také exekučním titulem dle § 73 odst. 4 písm. b) cit. zákona při prováděné zajišťovací exekuci, přičemž správcem daně byla vymožená zajištěná částka do dne prohlášení konkurzu, tedy nařízení exekuce nebránilo ust. § 14 odst. 1 písm. e) zákona o konkurzu a vyrovnání. Zajištěné finanční prostředky byly vymožené daňovou exekucí, čímž došlo k jejímu ukončení a tyto prostředky byly připsány na účet správce daně před prohlášením konkurzu na daňový subjekt. Rovněž nebylo možné aplikovat ust. § 254 odst. 2 daňového řádu, kdy nebylo zjištěno žádné pochybení ze strany správce daně. Předmětný zajišťovací příkaz jako exekuční titul nebyl zrušen ani změněn, vydané exekuční příkazy rovněž nebyly zrušeny z důvodu nezákonně provedené daňové exekuce. Chybí zákonná podmínka pro vznik úroků z neoprávněného jednání správce daně uvedená v § 254 odst. 2 daňového řádu, a to neoprávněné vymáhání na daňovém subjektu. Krajský soud se neztotožňuje dále s názorem žalobce o tom, že by neměl úpadce podávat žádost o vydání předmětných finančních prostředků a že zmíněný úrok, i kdyby byl stanoven na základě právní úpravy, kterou aplikoval správce daně, tak že by náležel žalobci již od prohlášení konkurzu, ad eventum minimálně ode dne následujícího po dni uplynutí 15 denní lhůty od prohlášení konkurzu. Jak zákon č. 337/1992 Sb., tak ani zákon o konkurzu a vyrovnání, rovněž ani daňový řád, nestanoví správci daně povinnost vrátit daňovému subjektu jako úpadci vzniklý vratitelný přeplatek bez jeho žádosti. Poslední námitku žalobce týkající se nedostatku poučení ve sdělení (ve sdělení nebyl uveden orgán, kde se námitka podává) a rovněž námitku žalobce týkající se poučení o námitce, uplatnil žalobce již v odvolání. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, který se k této námitce vyjádřil tak, že sice v rozhodnutí o námitce chybně neuvedl možnost podat odvolání, ale tím, že bylo odvolání podáno a shledáno jako přípustné, nebyl žalobce zkrácen na jeho právu, aby toto odvolání podal a bylo o něm rozhodnuto. K námitce údajného nesprávného poučení ve sdělení žalovaný uvedl, že toto nemá charakter rozhodnutí, tudíž poučení nemusí obsahovat náležitosti dané ust. § 102 daňového řádu. V dané věci se však nejednalo o takové podstatné vady, kdy porušení procesního práva by mohlo mít vliv na zákonnost napadaného rozhodnutí, tedy nelze považovat výše zmíněnou námitku žalobce za takovou, kdy by soud musel konstatovat takové podstatné vady, že by rozhodnutí bylo nezákonné (srov. rozsudek NSS ze dne 15.12.2005, č.j. 1 Afs 9/2005-74).

Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba nebyla důvodná a musel ji zamítnout (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

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 úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 4. září 2013

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
V. P.