



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **1. správcovská a konkurzní v.o.s.**, se sídlem Sladkovského 67, Pardubice, správce konkurzní podstaty úpadce LETKA TEAM a.s., v konkursu, se sídlem Bratranců Veverkových 396, Pardubice, zast. Mgr. Martinem Razímem, advokátem se sídlem Pavla Hanuše 252/4, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2015, č. j. 21586/15/5100-41453-705268, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 8. 6. 2016, č. j. 52 Af 36/2015 - 96,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 8. 6. 2016, č. j. 52 Af 36/2015 - 96, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 7. 2015, č. j. 21586/15/5100-41453-705268, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši **16 456 Kč** k rukám jejího zástupce Mgr. Martina Razíma, advokáta se sídlem Pavla Hanuše 252, Hradec Králové, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2015, č. j. 21586/15/5100-41453-705268.

[2] V nynější věci Finanční úřad v Pardubicích (dále jen „finanční úřad“) ve sdělení ze dne 27. 2. 2012, č. j. 47228/12/248912604083, uvedl, že se daňovému subjektu LETKA TEAM a.s., dle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), přiznává úrok ve výši 14 794 211 Kč z částky 58 290 507,09 Kč, která byla zajištěna na základě zajišťovacího příkazu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 54009/07/248932/1106, a která byla vrácena na účet daňového subjektu dne 7. 6. 2011. Úrok byl přiznán za období od 25. 9. 2009 (což je 31. den po podání žádosti o vrácení přeplatku) do 6. 6. 2011 (tj. do dne bezprostředně předcházejícího vrácení částky 58 290 507,09 Kč).

[3] Námitku proti výši přiznaného úroku finanční úřad zamítl rozhodnutím ze dne 20. 4. 2012, č. j. 208496/2/2489124083, proti němuž se stěžovatelka jako konkursní správce společnosti LETKA TEAM odvolala. Odvolání nejprve zamítlo Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 13. 11. 2012, č. j. 7090/12-1500-604444, toto rozhodnutí však bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, č. j. 9 Afs 87/2013 - 37 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz) a věc byla vrácena do stádia odvolacího řízení.

[4] O odvolání následně rozhodl žalovaný dne 22. 7. 2015 pod č. j. 21586/15/5100-41453-705268 (jde o rozhodnutí, proti němuž směřovala žaloba, o níž rozhodoval krajský soud v rozsudku napadeném nynější kasační stížností). Žalovaný tímto rozhodnutím změnil výrok rozhodnutí finančního úřadu tak, že text „námitka se zamítá“ změnil na text „námitka se zamítá, dle ust. § 254 daňového řádu Vám úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky 58 290 507,09 Kč nenáleží“.

[5] Krajský soud v napadeném rozsudku, který je dostupný z www.nssoud.cz, nejprve hodnotil námitku vyvozující procesní pochybení z toho, že žalovaný změnil odvoláním napadené rozhodnutí. V rozsudku uvedl, že dle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „daňový řád“), rozhoduje správce daně o podané námitce rozhodnutím. Jednalo se tedy o rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu, kterým správce daně prohlašuje existenci či neexistenci práva na úrok. Žalovaný tak byl dle krajského soudu oprávněn změnit rozhodnutí finančního úřadu o námitce v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Krajský soud pak dodal, že žalovaný postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu (v rozsudku je uvedeno, že mělo jít o § 121 odst. 1 daňového řádu), když stěžovatelku seznámil s odlišným právním názorem, než jaký byl vyjádřen v odvolání napadeném rozhodnutí.

[6] Krajský soud se dále zabýval tím, zda se má na věc aplikovat zákon o správě daní a poplatků nebo daňový řád. Při hodnocení této otázky vyšel z přechodného ustanovení v § 264 odst. 10 daňového řádu, dle něhož se při vrácení vratitelného přeplatku postupuje podle dosavadních právních předpisů, jestliže lhůta stanovená pro jeho vrácení započala běžet do dne nabytí účinnosti daňového řádu. Zhodnotil, že na straně stěžovatelky nedošlo ke vzniku vratitelného přeplatku podle § 64 zákona o správě daní a poplatků. Vymožené

pokračování

finanční prostředky (58 290 507,09 Kč) byly správcem daně použity na částečnou úhradu jistoty ve výši 114 000 000 Kč, jejíž úhrada byla daňovému subjektu uložena na základě vykonatelného zajišťovacího příkazu. Po vyměření daně z přidané hodnoty platebním výměrem ze dne 11. 9. 2007 byly vymožené prostředky použity na úhradu předmětné daňové povinnosti. Z tohoto důvodu dané peněžní prostředky nepředstavovaly částku převyšující splatné platební povinnosti daňového subjektu, tudíž se nejednalo o vratitelný přeplatek.

[7] Jelikož nevznikl vratitelný přeplatek za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, nebyl dle krajského soudu důvod pro aplikaci zákona o správě daní a poplatků na základě § 264 odst. 10 daňového řádu. Posuzované prostředky nepředstavovaly vratitelný přeplatek ani dle § 154 daňového řádu, jelikož nepřevyšovaly splatné daňové povinnosti daňového subjektu.

[8] Krajský soud zhodnotil, že v posuzovaném případě nebyly podmínky ani pro aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu, jelikož nedošlo k žádnému zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Nenastala tedy žádná skutečnost, se kterou § 254 odst. 1 daňového řádu spojuje vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[9] Nebyly naplněny ani podmínky pro aplikaci § 254 odst. 2 daňového řádu, jelikož nebylo vymáháno neoprávněně. Exekuce na základě zajišťovacího příkazu proběhla před prohlášením konkursu na majetek daňového subjektu. Nejprve tedy došlo k exekuci a až pak k prohlášení konkursu. Peněžní prostředky proto nebyly vymáhány neoprávněně.

[10] Krajský soud se ztotožnil s názorem, že správce daně neměl povinnost peněžní prostředky vymožené v rámci zajišťovací daňové exekuce vrátit do konkursní podstaty dnem prohlášení konkursu na majetek úpadce, popřípadě nejpozději do patnáctého dne od prohlášení konkursu, neboť ani v zákoně o správě daní a poplatků ani v daňovém řádu není správci daně taková povinnost uložena.

[11] Krajský soud připustil, že užitím částky 58 290 507,09 Kč vymožené na základě zajišťovacího příkazu na úhradu daně byl porušen § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění účinném do 31. 12. 2007 (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), jelikož k jejímu použití na úhradu daně došlo až po prohlášení konkursu. Konstatoval však, že k vydání částky 58 290 507,09 Kč se vztahovala povinnost stanovená v § 18 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání, dle něhož má ten, kdo má věc náležející do podstaty, na výzvu správce konkursní podstaty vydat věc, která náleží do majetkové podstaty. Navázal konstatováním, že pokud správce daně na výzvu správce konkursní podstaty peněžní prostředky nevydal, odpovídá za škodu způsobenou porušením této povinnosti. Není ale důvod, aby porušení povinností uložených zákonem o konkursu a vyrovnání, jehož se dopustil správce daně, bylo posuzováno odlišně od porušení shodné povinnosti jakýmkoli třetím subjektem, a to za použití 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 konkursu a vyrovnání nelze subsumovat pod ustanovení § 254 odst. 1 či 2 daňového řádu.

[12] Krajský soud vyhodnotil žalobu jako nedůvodnou a dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ji zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[13] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že žalovaný nemohl změnit odvoláním napadené rozhodnutí o námitce tak, jak to v rozhodnutí o odvolání učinil. Sdělení správce daně o přiznání úroku ze zajištěné částky 58 290 507,09 Kč, proti němuž směřovala námitka, není rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu. Jde jen o informující postup správce daně. Pokud není sdělení o úroku rozhodnutím, není rozhodnutím ani rozhodnutí správce daně o námitce proti tomuto sdělení. Stejně pak nemůže být rozhodnutím ani rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o námitce.

[14] Stěžovatelka má dále za to, že krajský soud nesprávně posoudil její námitku, že žalovaný nemohl v rozhodnutí o odvolání vyjít z jiného právního názoru, než ze kterého vycházelo odvoláním napadené rozhodnutí. Změna právního názoru byla žalovaným vyslovena až poté, co se žalovaný vyjádřil ke kasační stížnosti projednávané pod sp. zn. 9 Afs 87/2013. Obecně považuje stěžovatelka za možné, aby odvolací správní orgán vyšel z jiného právního názoru, než ze kterého vychází odvoláním napadené rozhodnutí, ale v nynější věci takový postup považuje za nepřipustný s ohledem na dobu, kdy k němu došlo.

[15] V posuzované věci byly peněžní prostředky vymožené na základě zajišťovacího příkazu stále majetkem daňového subjektu, a proto ke dni prohlášení konkursu na jeho majetek patřily do konkursní podstaty. Tyto peněžní prostředky správce daně nejprve použil na částečnou úhradu jistoty u dosud nestanovené daňové povinnosti a následně, což však bylo po prohlášení konkursu, na úhradu vyměřené daně. Jde o postup v rozporu se zákonem, jak vyplývá z rozsudku krajského soudu ze dne 22. 4. 2010, č. j. 52 Ca 54/2009 - 26, a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 9 Afs 29/2010 - 61. Stěžovatelka namítla, že dle hodnocení Nejvyššího správního soudu v právě uvedeném rozsudku šlo o postup v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Posuzované peněžní prostředky byly stále majetkem daňového subjektu, ke dni prohlášení konkursu patřily do majetkové podstaty a bylo povinností správce daně je dle § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání vydat do konkursní podstaty. Dle stěžovatelky nemůže obstát závěr, že vydání zadržovaných peněžních prostředků bylo vázáno na výzvu správce konkursní podstaty dle § 18 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání. Uvedené ustanovení řeší pouze otázky spojené se soupisem konkursní podstaty. Primární povinnost vydat peněžní prostředky vyplývá z § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání.

[16] Stěžovatelka má za to, že v jejím případě je možno za použití ústavně konformního výkladu daňového řádu, případně zákona o správě daní a poplatků, stanovit úrok z nezákonného postupu správce daně a předejít tak případnému sporu dle 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), ve znění pozdějších předpisů.

[17] Stěžovatelka je přesvědčena, že v nynější věci došlo k nesprávné aplikaci § 264 odst. 10 a 14 daňového řádu, stejně jako k nesprávnému posouzení lhůty k vyplacení úroku

pokračování

z neoprávněného jednání správce daně dle § 64 odst. 4 a odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný měl úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznat dle § 254 odst. 2 daňového řádu, *in eventum* dle § 254 odst. 1 téhož zákona. Pro případ, že by se Nejvyšší správní soud neztotožnil s názorem stěžovatelky k aplikaci § 254 odst. 2 či 1 daňového řádu, měl by jí náležet úrok dle § 64 odst. 4 a 6 zákona o správě daní a poplatků od prohlášení konkursu (26. 6. 2007), či minimálně ode dne následujícího po uplynutí 15denní lhůty od prohlášení konkursu, nikoli až ode dne 25. 9. 2009, který stanovil správce daně.

[18] V kasační stížnosti je dále obsažena námitka, že krajský soud se odmítl bez dostatečného odůvodnění zabývat judikaturou Nejvyššího správního soudu, na kterou stěžovatelka ve své žalobě poukazovala. Napadený rozsudek tak označila za nepřezkoumatelný.

[19] Stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a současně aby zrušil i rozhodnutí žalovaného či vyslovil jeho nicotnost, případně aby zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[20] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti k namítanému nesprávnému posouzení povahy žalobou napadeného rozhodnutí odkázal na § 254 odst. 5 daňového řádu a § 159 odst. 3 téhož zákona, z nichž vyplývá, že o podané námitce se vydává rozhodnutí. Jde o rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu a žalovaný o odvolání proti tomuto rozhodnutí mohl rozhodnout v rámci odvolacího řízení dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. V rámci odvolacího řízení mohl žalovaný dospět k jinému právnímu názoru, než jaký byl vyjádřen v odvolání napadeném rozhodnutí, jelikož jej Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 9 Afs 87/2013, jímž bylo zrušeno předešlé rozhodnutí žalovaného, nezavázal právním názorem k posouzení nárokovaného úroku.

[21] Žalovaný uvedl, že krajský soud provedl správný výklad příslušných ustanovení daňového řádu a řádně je aplikoval na skutkový stav posuzované věci. Správce daně neměl povinnost peněžní prostředky vymožené v zajišťovací exekuci vrátit do majetkové podstaty prohlášením konkursu, protože ani v zákoně o správě daní a poplatků ani v daňovém řádu mu taková povinnost uložena není. Dopustil-li se správce daně porušení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, dle něhož po prohlášení konkursu není přípustné započtení na majetek náležející do konkursní podstaty, pak by porušení daného ustanovení nemělo být posuzováno u správce daně jinak než u jiných subjektů. V dané situaci nelze prostřednictvím analogické aplikace § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu stavět správce daně do nevýhodnějšího postavení oproti třetím osobám. Z uvedených důvodů navrhl žalovaný kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek

krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

IV. a) Přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[23] Nedůvodná je námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Stěžovatelka má za to, že se krajský soud argumentačně nevypořádal se závěry právní vědy a judikatury, na které v žalobě odkazovala. Nejvyšší správní soud takovou vadu v napadeném rozsudku neshledal.

[24] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána tehdy, když z rozhodnutí soudu není možné seznat, proč soud žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[25] Napadený rozsudek nepřezkoumatelný není, jelikož je z něj patrný náhled krajského soudu na všechny otázky, které svými žalobními námitkami stěžovatelka v řízení před soudem otevřela. Skutečnost, že se soud neztotožnil s právní argumentací vtělenou do žaloby, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, zdůvodnil-li soud řádně, proč považuje tuto argumentaci za nedůvodnou.

[26] Stěžovatelka v žalobě u žádné části své argumentace přímo nepoukázala na to, že by shodný názor zastávala i právní věda (např. odkazem na odbornou literaturu). Za takové situace není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, které žalobní argumentace by se konkrétně měla týkat její kasační námitka nepřezkoumatelnosti, v jejímž rámci dovozuje, že se krajský soud argumentačně nevypořádal s odkazovanými závěry právní vědy. Lze proto jen obecně konstatovat, že ke všem žalobním námitkám se krajský soud srozumitelným způsobem ve svém rozsudku vyslovil.

[27] Co se týče judikatury, na kterou žaloba odkazuje a s níž se krajský soud dle stěžovatelky nevypořádal, ani zde Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku neshledal.

[28] Stěžovatelka v žalobě poukazovala především na soudní rozhodnutí, která měla přímý vztah k projednávané věci, jelikož hodnotila přímo okolnosti nynějšího případu. Šlo o rozsudek krajského soudu ze dne 22. 4. 2010, č. j. 52 Ca 54/2009 - 26, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 9 Afs 29/2010 - 61 (publ. pod č. 2491/2012 Sb. NSS), které se týkaly rozhodnutí finančního úřadu o zamítnutí reklamace proti postupu správce daně při placení a evidenci daně, kterou stěžovatelka brojila proti nepřípustnému započtení částky 58 290 507,09 Kč vymožené na základě dříve vydaného zajišťovacího příkazu ze dne 28. 3. 2007. Použití této částky na úhradu daňové povinnosti po prohlášení konkursu krajský soud v uvedeném rozsudku sp. zn. 52 Ca 54/2009 vyhodnotil jako nepřípustné započtení odporující § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Nejvyšší správní soud rozsudkem sp. zn. 9 Afs 29/2010 zamítl kasační stížnost proti uvedenému rozsudku.

pokračování

[29] S problematikou zákazu započtení se krajský soud v nyní napadeném rozsudku (č. j. 52 Af 36/2015 - 96) zabýval. Uvedl, že částka 58 290 507,09 Kč byla po vyměření daně platebním výměrem ze dne 11. 9. 2007 použita na úhradu daňové povinnosti, což bylo součástí odůvodnění, proč dle krajského soudu nevznikl vratitelný přeplatek. Užití těchto prostředků na úhradu daňové povinnosti i v napadeném rozsudku krajský soud označil za rozporné s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Za porušení povinností dle zákona o konkursu a vyrovnání ovšem správce daně dle napadeného rozsudku odpovídá stejným způsobem jako kterýkoli jiný subjekt, na nějž dopadají shodné povinnosti dle zákona o konkursu a vyrovnání. Jelikož se na tyto třetí (soukromé) subjekty nemůže vztahovat úprava v předpisech daňového práva, které se jinak týkají správce daně, odmítl krajský soud s porušením § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání ze strany správce daně spojovat účinky dle předpisů daňového práva (konkrétně § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu).

[30] Nejvyšší správní soud na základě právě provedené rekapitulace napadeného rozsudku konstatuje, že krajský soud přezkoumatelným způsobem uvedl své úvahy týkající se započtení (započtení se týkaly odkazované rozsudky sp. zn. 52 Ca 54/2009 a sp. zn. 9 Afs 29/2010). V podstatě krajský soud uvedl, že došlo k započtení. Sice připustil, že započtení bylo v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, což ale dle kontextu napadeného rozsudku neznamená, že k započtení (použití zajištěných prostředků na daňovou povinnost po vydání platebního výměru) nedošlo. Následky porušení zákona o konkursu a vyrovnání ohledně započtení pak dle krajského soudu musí být stejné pro všechny odpovědné subjekty (krajský soud zmínil odpovědnost za škodu), ale nelze na ně použít ani v případě jejich porušení správcem daně ustanovení předpisů daňového práva. Úvahy krajského soudu o započtení, a tedy i ve vztahu ke stěžovatelkou odkazovaným rozsudkům sp. zn. 52 Ca 54/2009 a sp. zn. 9 Afs 29/2010, jsou přezkoumatelné. Zda jsou tyto úvahy též věcně správné, Nejvyšší správní soud posoudil v následujících částech tohoto rozsudku [konkrétně části IV. d) tohoto rozsudku].

[31] Dále Nejvyšší správní soud konstatuje, že s úvahami, které stěžovatelka stavěla v žalobě na odkazu na nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, se krajský soud vypořádal na straně 15 svého rozsudku společně s odkazovaným nálezem. Ani v daném ohledu stěžovatelkou odkazované soudní rozhodnutí krajský soud nepominul.

[32] Judikaturu v žalobě stěžovatelka též zmiňovala k podpoře svých okrajových poznámek, že účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši (část VIII. žaloby) a že není možný formalistický přístup v postupu orgánů veřejné moci (část IX. žaloby). Nejvyšší správní soud konstatuje, že šlo o natolik okrajové poznámky, že se k nim nemusel krajský soud výslovně vyjadřovat. Podstatné je, že se řádně vypořádal s těmi žalobními námitkami, k nimž se uvedené poznámky přimykaly.

[33] Stěžovatelka též v žalobě poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, č. j. 9 Afs 87/2013 - 37, jímž bylo zrušeno předešlé rozhodnutí žalovaného o odvolání v této věci. Důvodem pro zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného byla nepřezkoumatelnost (viz bod [46] rozsudku sp. zn. 9 Afs 87/2013). Posouzením otázek, jejichž hodnocení bylo v předchozím rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, se krajský soud na základě nového rozhodnutí žalovaného zabýval (šlo

především o hodnocení, zda jde o přeplatek na dani a úvahy k aplikaci § 264 odst. 10 daňového řádu), v daném ohledu krajský soud rozsudek sp. zn. 9 Afs 87/2013 reflektoval.

[34] Stěžovatelka v žalobě (části XI.) poukazovala na to, že v bodě [43] rozsudku sp. zn. 9 Afs 87/2013 se hovoří o tom, že „se předmětné finanční prostředky staly v důsledku prohlášení konkurzu na majetek daňového subjektu neoprávněně zadržovanými“ (šlo o rekapitulaci hodnocení z rozsudku sp. zn. 9 Afs 29/2010, který se vyjadřoval k přípustnosti započtení v dané věci). I k této části žaloby je možno najít v napadeném rozsudku reakci, a to v podobě hodnocení, že porušení zákazu zápočtu dle § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání vede k odpovědnosti za škodu, ale následky porušení této povinnosti nebylo možno řešit dle předpisů daňového práva, jak vyplývá z napadeného rozsudku (srov. bod [30] shora). Lze tak konstatovat, že i s tím, co stěžovatelka dovozovala na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 29/2010, se krajský soud vypořádal, a jeho rozsudek tak v daném ohledu nepřezkoumatelný není.

IV. b) Obecně k přechodnému ustanovení v § 264 odst. 10 daňovém řádu

[35] V nynější věci byla na základě zajišťovacího příkazu ze dne 28. 3. 2007 na daňovém subjektu LETKA TEAM a.s., vymožena částka 58 290 507,09 Kč. Po jejím vymožení byl na majetek daňového subjektu dne 26. 6. 2007 prohlášen konkurs. O vrácení této částky stěžovatelka jako konkursní správkyně daňového subjektu požádala dne 25. 8. 2009. S ohledem na právní názor následně vyjádřený v rozsudku krajského soudu sp. zn. 52 Ca 54/2009 a v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 29/2010 správce dně danou částku vrátil dne 7. 6. 2011.

[36] Na uvedené navazuje spor, který je předmětem nynější věci, zda z dané částky náleží daňovému subjektu úrok z přeplatku, resp. úrok z neoprávněného jednání správce daně, a pokud ano, od jakého data. Dle žalovaného a krajského soudu v posuzované věci nevznikl daňový přeplatek ani za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, ani za účinnosti daňového řádu, a tudíž mu nenáleží ani úrok z takového přeplatku, rovněž dle jejich názoru není dán nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 či 2 daňového řádu. Naopak stěžovatelka má za to, že daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového či *in eventum* § 254 odst. 1 daňového řádu, a pokud by daná ustanovení nebyla použitelná, tak úrok z přeplatku dle § 64 odst. 4 či 6 zákona o správě daní a poplatků.

[37] Pro posouzení, zda na zmíněný spor dopadá právní úprava v zákoně o správě daní a poplatků, nebo v daňovém řádu, má význam přechodné ustanovení v § 264 odst. 10 daňového řádu, dle něhož platí: „Jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů.“

[38] Daňový přeplatek byl do 31. 12. 2010 upraven v § 64 zákona o správě daní a poplatků. V rámci § 64 tohoto zákona lze rozlišovat tzv. nezaviněný daňový přeplatek (jeho vrácení je upraveno v § 64 odst. 4 daného zákona) a tzv. zaviněný daňový přeplatek, jehož vznik zavinil správce daně (a jehož vrácení je upraveno v § 64 odst. 6 daného zákona). V judikatuře Nejvyššího správního soudu se z hlediska věcného dosahu § 264 odst. 10 daňového řádu liší, zda jde o zaviněný nebo nezaviněný přeplatek.

pokračování

[39] Ve věci, kde se jednalo o přeplatek vzniklý bez zavinění správce daně (tzv. nezaviněný přeplatek), Nejvyšší správní soud shledal, že § 264 odst. 10 daňového řádu dopadá i na výpočet úroku z přeplatku (viz rozsudek ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 Afs 235/2014 - 65). Konkrétně k § 264 odst. 10 daňového řádu v bodě [48] zmíněného rozsudku uvedl: *„Vracení přeplatku je širší zastřešující pojem, který v sobě zahrnuje nejen vyřízení samotné žádosti o vrácení přeplatku a vyplacení příslušné částky, ale i případné vypočtení a vyplacení úroku z přeplatku, jsou-li splněny podmínky jeho vzniku. Úrok není samostatnou věcí v právním smyslu, ale je příslušenstvím věci hlavní (přeplatku), měl by tedy sdílet stejný právní režim jako přeplatek samotný. Byť úrok nemusí vzniknout vždy, ale pouze tehdy, pokud správce daně nevrátí přeplatek ve stanovené lhůtě, nárok na úrok v případě opožděného vrácení vzniká přímo ze zákona. Jsou-li naplněny podmínky pro jeho vznik, je neopomenutelnou součástí v procesu vrácení přeplatku.“*

[40] Zmínit dále lze, že sousloví *„postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů“* nezahrnuje jen procesní ustanovení, ale i hmotněprávní pravidla, zahrnuje tak i určení výše úroku z přeplatku (blíže viz body [46] až [47] citovaného rozsudku sp. zn. 1 Afs 235/2014).

[41] Pro určení rozhodné právní úpravy na základě přechodného ustanovení v § 264 odst. 10 daňového řádu je nejprve nutné posoudit, zda došlo k počátku plynutí lhůty k vrácení přeplatku za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, což zahrnuje i posouzení, zda vůbec vznikl daňový přeplatek.

IV. c) Počátek plynutí lhůty k vrácení přeplatku

[42] V nynější věci byl dne 28. 3. 2007 vydán zajišťovací příkaz dle § 71 zákona o správě daní a poplatků, v němž správce daně společnosti LETKA TEAM uložil zajistit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007, a to složením jistoty ve výši 114 000 000 Kč. Jistotu bylo nutné složit nejdéle do tří dnů od doručení zajišťovacího příkazu (§ 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), k němuž došlo dne 30. 3. 2007.

[43] Jelikož daňový subjekt jistotu dobrovolně nesložil, správce daně na základě zajišťovací exekuce vymohl v období od 14. 5. 2007 do 19. 6. 2007 celkem 58 290 507,09 Kč. Následně byl na majetek společnosti LETKA TEAM prohlášen konkurs usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 6. 2007, č. j. 48 K 44/2007 - 160.

[44] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka neuplatnila žádné konkrétní námitky, v jejichž rámci by zpochybňovala oprávnění správce daně před prohlášením konkursu provést zajišťovací exekuci na základě zajišťovacího příkazu. Současně žádnou konkrétní argumentací nedovožovala povinnost správce daně peněžní prostředky vymožené na základě zajišťovacího příkazu vydat správci konkursní podstaty či samotnému daňovému subjektu před prohlášením konkursu. Stěžovatelka povinnost správce daně vydat dané peněžní prostředky odvíjela až od prohlášení konkursu. Nejvyšší správní soud se z tohoto důvodu zabýval tím, zda správci daně vznikla po prohlášení konkursu povinnost prostředky vymožené na základě zajišťovacího příkazu vydat správci konkursní podstaty, a případně kdy se tak po prohlášení konkursu stalo.

[45] Základním smyslem zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň dle § 71 zákona o správě daní a poplatků je uložení povinnosti zajistit částku daně, jejíž výše je uvedena v zajišťovacím příkaze. Právní úprava obecně vychází z toho, že na základě zajišťovacího příkazu je daňový subjekt povinen poskytnout peněžní částku, je-li jistota určena v penězích, a správce daně je oprávněn tuto částku držet až do doby, kdy zákon o správě daní a poplatků počítá s jejím užitím na úhradu zajištěné daně. Takto obecně popsany mechanismus fungování zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň však může být přetržen prohlášením konkursu na majetek daňového subjektu, který je adresátem zajišťovacího příkazu. Po prohlášení konkursu nelze provést započtení na majetek patřící do podstaty, jak vyplývá z § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Jde o ustanovení, které zakotvuje nepřipustnost započtení nejen soukromoprávních, nýbrž i veřejnoprávních pohledávek (k tomu viz nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, publ. jako N 145/38 SbNU 135, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Pokud by tedy podmínky pro použití prostředků, jimiž je daň zajištěna, na úhradu této daně byly splněny až po prohlášení konkursu, není možné je použít na úhradu takové daně, jelikož tomu brání § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Je tedy zřejmé, že v naznačeném případě není možné naplnit konečný účel zajištění úhrady na nesplatnou nebo nestanovenou daň.

[46] V popsaném případě tedy po prohlášení konkursu na majetek daňového subjektu není možné prostředky, kterými je daň zajištěna, užít na úhradu zajištěné daně a není možné je užít ani na úhradu nedoplatku na žádné jiné dani, jelikož tomu brání § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Jde tak o peněžní prostředky deponované u správce daně, u nichž je po prohlášení konkursu zjevné, že nemohou být užity na úhradu žádné daně. Nejvyšší správní soud konstatuje, že na takové peněžní prostředky je možno po prohlášení konkursu hledět jako na daňový přeplatek ve smyslu § 64 zákona o správě daní a poplatků a aplikovat na ně tu úpravu přeplatku na dani, která nekoliduje se zákazem započtení v § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání.

[47] V rámci úpravy daňového přeplatku je v zákoně o správě daní a poplatků řešena situace, kdy platby převyšující splatnou daň není možné v době posuzování použít na úhradu nedoplatku na jiné dani pro neexistenci takového nedoplatku a ani nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně. Jde tak o úpravu situace, kdy jsou u správce daně deponovány peněžní prostředky, které v danou chvíli nelze užít na platbu některé z daní. Tato situace je v určitých ohledech srovnatelná s tím, když není možné prostředky získané na základě zajišťovacího příkazu po prohlášení konkursu použít na úhradu zajištěné ani jiné daně, proto je možné na tyto prostředky po prohlášení konkursu hledět jako na přeplatek na dani. Tímto způsobem lze najít pro dané prostředky v rámci zákona o správě daní a poplatků právní režim, který odpovídá charakteru situace nastalé po prohlášení konkursu. Nejvyšší správní soud vychází totiž z toho, že je třeba nalézt úpravu, která z hlediska správy daní utváří nezbytný zákonný podklad pro postup správce daně. Tímto vhodným zákonným podkladem je úprava přeplatku v § 64 zákona o správě daní a poplatků.

[48] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že veškerá úprava týkající se přeplatku v § 64 zákona o správě daní a poplatků nebude na rozebíranou situaci nastalou po prohlášení konkursu použitelná, a to s ohledem na zákaz započtení v § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání (nebude možno použít např. úpravu v § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Vzhledem k tomu, že na půdorysu řešené situace se střetává úprava

pokračování

v zákoně o konkursu a vyrovnání s úpravou v zákoně o správě daní a poplatků, je třeba nalézt vyvážené řešení a zákon o správě daní a poplatků vykládat pro situace po prohlášení konkursu s přihlédnutím k úpravě v zákoně o konkursu a vyrovnání. Uvedené se týká i subsumpce prostředků získaných na základě zajišťovacího příkazu, které po prohlášení konkursu nelze použít na úhradu zajištěné ani jiné daně, pod pojem přeplatek. Při podřazení daných prostředků pod pojem přeplatek Nejvyšší správní soud zohledňoval důsledky prohlášení konkursu a jejich provázání se správou daně (body [46] a [47] shora), přičemž s ohledem na zohlednění důsledku prohlášení konkursu nelze absolutizovat doslovné jazykové vymezení pojmu daňový přeplatek v § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků („Částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně je daňovým přeplatkem.“).

[49] V rámci § 64 zákona o správě daní a poplatků lze rozlišovat tzv. nezaviněný daňový přeplatek (jeho vrácení je upraveno v § 64 odst. 4 daného zákona) a tzv. zaviněný daňový přeplatek, jehož vznik zavínil správce daně (a jehož vrácení je upraveno v § 64 odst. 6 daného zákona).

[50] O zaviněný daňový přeplatek nepůjde u prostředků, které správce daně získal před prohlášením konkursu na základě zajišťovacího příkazu a ke dni prohlášení konkursu je drží na jeho základě. Jak bylo výše uvedeno, po prohlášení konkursu je na dané prostředky třeba hledět jako na daňový přeplatek. Jeho vznik však nelze připisovat správci daně, jelikož jeho vznik souvisí s účinky prohlášení konkursu [se zákazem započtení v § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání], nikoli s jednáním správce daně.

[51] Prostředky získané na základě zajišťovacího příkazu, které po prohlášení konkursu nelze použít na úhradu zajištěné ani jiné daně, tak představují přeplatek nezaviněný správcem daně. Tzv. nezaviněný přeplatek se dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vrací na žádost daňového subjektu, a to ve lhůtě 30 dnů od žádosti. Pro posuzované okolnosti po prohlášení konkursu to znamená, že prostředky získané na základě zajišťovacího příkazu správce daně vydá správci konkursní podstaty na žádost správce konkursní podstaty do 30 dnů od žádosti.

[52] Nejvyšší správní soud na základě uvedené argumentace nesouhlasí se závěrem krajského soudu a žalovaného, že v posuzované věci nevznikl daňový přeplatek ve smyslu § 64 zákona o správě daní a poplatků.

[53] Nejvyšší správní soud se dále neztotožnil ani s názorem stěžovatelky, že povinnost správce vydat prostředky získané na základě zajišťovacího příkazu vznikla prohlášením konkursu na základě § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání, dle něhož prohlášení konkursu má za účinek to, že „oprávnění nakládat s majetkem podstaty přechází na správce. Právní úkony úpadce, týkající se tohoto majetku, jsou vůči konkursním věřitelům neúčinné. Osoba, která uzavřela s úpadcem smlouvu, může od ní odstoupit, ledaže v době jejího uzavření věděla o prohlášení konkursu“.

[54] Jde o ustanovení, z něhož jednak vyplývá přechod oprávnění činit právní úkony ohledně majetku podstaty z úpadce na správce konkursní podstaty a jednak neúčinnost právních úkonů úpadce vůči věřitelům. Dodát lze, že i po prohlášení konkursu může úpadce ohledně majetku podstaty činit určité právní úkony, které budou nejen platné, ale i

účinné; jde o úkony, které konkursní podstatu rozmnožují (viz rozsudek velkého senátu Nejvyššího soudu ze dne 11. 11. 1998, sp. zn. 31 Cdo 542/98, uveřejněný pod č. 34/99 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek; dostupný též z www.nsoud.cz stejně jako další zde citovaná rozhodnutí a stanoviska Nejvyššího soudu).

[55] S přechodem oprávnění nakládat s majetkem podstaty na správce souvisí určení subjektu, jemuž je třeba poskytnout plnění ze závazkových právních vztahů, na které měl nárok úpadce. Osoby, které mají závazky vůči úpadci, po prohlášení konkursu již nemají plnění poskytovat samotnému úpadci, ale správci konkursní podstaty. V tomto smyslu je soud také dle § 13 odst. 2 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání vyzývá v usnesení o prohlášení konkursu.

[56] Ze samotné skutečnosti přechodu oprávnění nakládat s majetkem podstaty na správce konkursní podstaty však nelze dovozovat vznik dosud neexistující povinnosti správce daně vydat peněžní prostředky, které ke dni prohlášení konkursu drží na základě zajišťovacího příkazu. Šlo by totiž o důsledek daleko širší než přechod oprávnění nakládat s majetkem podstaty. Opačný náhled by do značné míry vyprázdnil normativní obsah § 18 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání, dle něhož platí: *„Kdo má věc náležející do podstaty, je povinen to oznámit správci, jakmile se dozví o prohlášení konkursu, a musí umožnit správci, aby věc mohl prohlédnout, ocenit, zapsat do soupisu a zpeněžit; na výzvu správce je povinen věc i vydat; jinak odpovídá za škodu tím vzniklou.“*

[57] Pokud by měl správce daně povinnost vydat prostředky získané na základě zajišťovacího příkazu bez dalšího již na základě § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání v návaznosti na samotné prohlášení konkursu, zcela by postrádalo smyslu stanovení povinnosti, která dopadá i na správce daně, oznámit správci konkursní podstaty, že má věc náležející do podstaty, jakmile se dozví o prohlášení konkursu. Dále by postrádala smyslu úprava, dle níž je třeba věc náležející do podstaty vydat na výzvu správce konkursní podstaty.

[58] Závěr, že prostředky získané na základě zajišťovacího příkazu bylo bez dalšího nutno vydat správci konkursní podstaty na základě § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání, není obsažen ani v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 29/2010, který se týkal nynější věci. V daném rozsudku se totiž Nejvyšší správní soud zabýval výhradně otázkou, zda byl správce daně povinen částku 58 290 507,09 Kč vymoženou na základě zajišťovacího příkazu vydat do konkursní podstaty, nikoli tím, kdy vznikla povinnost správce daně prostředky vydat. Z tohoto důvodu ani hodnocení v rozsudku sp. zn. 9 Afs 29/2010 (a to ani věť: *„Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že peněžní prostředky zajištěné správcem daně na základě zajišťovacího příkazu vydaného podle § 71 ZSDP na úhradu daně, která nebyla splatná nebo stanovená ke dni prohlášení konkurzu podle ZKV, je správce daně povinen vydat do konkurzní podstaty [§ 14 odst. 1 písm. a) ZKV].“*) nelze hledat závěry překračující rámec tehdy řešené otázky, jímž byla pouze existence či neexistence povinnosti prostředky vydat.

[59] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s argumentací stěžovatelky, že pro danou věc nemá relevanci § 18 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání, z důvodu, že *„uvedené ustanovení „řeší“ otázky související se soupisem podstaty“*, jak se uvádí v kasační stížnosti. Soupis podstaty je integrální součástí postupu dle zákona o konkursu a vyrovnání. Jak uvedl Nejvyšší soud ve stanovisku občanskoprávního a obchodního kolegia ze dne

pokračování

17. 6. 1998, Cpn 19/98, uveřejněném pod č. 52/1998 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek: „*Provedení soupisu majetku patřícího do konkursní podstaty patří k jednomu ze základních úkolů správce konkursní podstaty. Soupis podstaty tvoří právní podklad pro zpeněžení majetku patřícího do podstaty; zpeněžen může být jen ten majetek, který byl sepsán, a správce je povinen zpeněžit veškerý sepsaný majetek, ledaže by byl ze soupisu zákonem stanoveným způsobem vyloučen. Soupis majetku podstaty rovněž představuje titul, kterým správce konkursní podstaty dokládá (např. v řízení o zápisu vkladu vlastnického práva k nemovitostem do katastru nemovitostí), že je oprávněn se sepsaným majetkem při jeho zpeněžení nakládat.*“ Nejvyšší správní soud nevidí žádný důvod odhlížet při řešení nynějšího případu od ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání týkajících se soupisu podstaty, jelikož i ta tvoří významnou součást úpravy konkursu.

[60] I na základě § 18 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání lze dospět k závěru, že prostředky, které správce drží na základě zajišťovacího příkazu a které není možno po prohlášení konkursu použít na úhradu zajištěné daně, je správce daně povinen vydat správci konkursní podstaty na jeho výzvu (žádost). Jde o závěr plně kompatibilní s hodnocením, k němuž Nejvyšší správní soud dospěl na základě § 64 zákona o správě daní a poplatků (viz bod [51] shora).

[61] V nynější věci správce konkursní podstaty požádal dne 25. 8. 2009 o vrácení částky 58 290 507,09 Kč vymožené v rámci zajišťovací exekuce, a to v rámci reklamace ze dne 21. 8. 2009. Lhůta k vrácení přeplatku tak v nynější věci počala běžet dne 26. 8. 2009, tedy za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Dle § 264 odst. 10 daňového řádu se postupuje při vrácení tohoto přeplatku dle zákona o správě daní a poplatků. Pod postup při vrácení přitom spadá i vypočtení a vyplacení úroku z přeplatku (viz bod [40] shora). Nejvyšší správní soud se tedy neztotožnil s opačným závěrem krajského soudu, který v napadeném rozsudku uvedl, že na nynější věc dopadal daňový řád.

IV. d) Přezkum závěru o použití částky 58 290 507,09 Kč na úhradu daně

[62] Krajský soud i žalovaný správní orgán ve svých rozhodnutích na jednu stranu uvedly, že částka 58 290 507,09 Kč vymožená v rámci zajišťovací exekuce byla po vyměření daně platebním výměrem ze dne 11. 9. 2007 použita na úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007, jíž se zajišťovací příkaz týkal. Na druhou stranu takový postup označily za rozporný s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, jelikož znamenal nepřípustné započtení, k němuž došlo po účincích prohlášení konkursu na majetek daňového subjektu. Následky porušení zákona o konkursu a vyrovnání pro správce daně krajský soud spatřoval výhradně v odpovědnostním režimu, s nímž obecně počítá zákon o konkursu a vyrovnání (krajský soud poukazoval na odpovědnost za škodu zmíněnou v § 18 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání).

[63] Nejvyšší správní soud konstatuje, že právě popsané závěry krajského soudu neakceptoval. Důsledkem výkladu provedeného výše v části IV.c) tohoto rozsudku je též aplikovatelnost úpravy o úroku z přeplatku pro případ, že není dodržena lhůta pro vrácení přeplatku na žádost (§ 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků). Důvodem je, že prostředky vymožené v rámci zajišťovací exekuce, jejichž právní režim byl před prohlášením konkursu ovládan zákonem o správě daní a poplatků, se účinkem prohlášení konkursu nemohou zcela oprostit od regulace v zákoně o správě daní a poplatků. Po

prohlášení konkursu se na nakládání s prostředky získanými na základě zajišťovacího příkazu, u nichž do prohlášení konkursu nenastaly zákonné podmínky pro jejich užití na daňovou povinnost, uplatní nejen relevantní úprava v zákoně o konkursu a vyrovnání, ale i s ohledem na specifika konkursu použitelná úprava v zákoně o správě daní a poplatků.

[64] Již výše bylo objasněno, jako na daňový přeplatek je možno hledět na prostředky, které byly získány na základě zajišťovacího příkazu a které není možno po prohlášení konkursu použít na úhradu zajištěné daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud nevidí žádnou překážku pro to, aby se u žádosti o vrácení takových prostředků neuplatnila úprava v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, dle níž je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě určené k vrácení u vratitelného přeplatku, náleží daňovému subjektu úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

IV. e) Námitky k aplikaci § 254 odst. 1 či 2 daňového řádu

[65] Stěžovatelka ve své kasační stížnosti rovněž dovozovala, že v posuzovaném případě měl být vyplacen úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu, *in eventum* dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

[66] Nejvyšší správní soud konstatuje, že na nynější věc dopadá úprava v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, jak bylo výše objasněno. Na základě přechodného ustanovení v § 264 odst. 10 daňového řádu se v nynější věci aplikuje zákon o správě daní a poplatků, nikoli úprava v daňovém řádu. Již z tohoto důvodu nelze přisvědčit jejím námitkám o nutnosti vyjít z § 254 daňového řádu.

[67] Jelikož na daný případ nelze použít § 254 daňového řádu o úroku z neoprávněného jednání správce daně, neměl pro věc význam stěžovatelčin poukaz na metodiku Generálního finančního ředitelství ze dne 23. 5. 2012, na který stěžovatelka v souvislosti s úrokem z neoprávněného jednání správce daně poukazovala.

IV. f) Rozhodnutí žalovaného o změně výroku odvoláním napadeného správního rozhodnutí

[68] Stěžovatelka namítla, že žalovaný rozhodnutím o odvolání nemohl změnit výrok odvoláním napadeného rozhodnutí finančního úřadu.

[69] Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný v úvodu rozhodnutí o odvolání uvedl, že postupoval dle § 114 odst. 1 daňového řádu (jde o ustanovení týkající se odvolacího řízení). Rozhodnutím o odvolání změnil napadené rozhodnutí finančního úřadu tak, že text „námitka se zamítá“ změnil na text „námitka se zamítá, dle ust. § 254 daňového řádu Vám úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky 58 290 507,09 Kč nenáleží“.

[70] Již výše Nejvyšší správní soud k výkladu § 264 odst. 10 daňového řádu poznamenal, že sousloví „postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů“ nezahrnuje jen procesní ustanovení, ale i hmotněprávní pravidla, zahrnuje tak i určení výše úroku z přeplatku (bližší viz body [46] až [47] citovaného rozsudku sp. zn. 1 Afs 235/2014). V podmínkách nynějšího případu, kde se na základě přechodného ustanovení v § 264 odst. 10 daňového řádu postupuje dle zákona o správě daní a poplatků, to mj. znamená, že finanční orgány měly užít zákon o správě daní a poplatků, i co se týče procesní úpravy.

pokračování

[71] Dle § 53 zákona o správě daní a poplatků může proti postupu správce daně při placení a evidenci daně daňový subjekt podat reklamaci. Vyplácení úroku z přeplatku představuje postup správce daně, který souvisí s placením a evidencí daně. V rámci procesní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků se tak v nynější věci nabízelo podání reklamace, měla-li stěžovatelka za nesprávnou výši úroku z částky 58 290 507,09 Kč.

[72] Dle § 53 zákona o správě daní a poplatků o podmínkách a způsobu vyřízení reklamace platí přiměřeně ustanovení o námitce, tj. § 52 zákona o správě daní a poplatků. Dle § 52 odst. 2 daného zákona správce daně posoudí námitky, rozhodne o nich a toto rozhodnutí odůvodní a dle § 52 odst. 3 daného zákona se proti rozhodnutí o námitce nelze odvolat.

[73] Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že zákon o správě daní a poplatků v dané věci umožňoval podat reklamaci. Rozhodnutí o reklamaci pak již nebylo možno napadnout odvoláním. Naznačeným procesním postupem v nynější věci postupováno nebylo.

[74] Ve stručnosti lze shrnout procesní vývoj případu před finančními orgány takto (body [74] až [76]): Finanční úřad ve sdělení ze dne 27. 2. 2012, č. j. 47228/12/248912604083, informoval daňový subjekt o přiznání úroku ve výši 14 794 211 Kč z částky 58 290 507,09 Kč, která byla zajištěna na základě zajišťovacího příkazu. V popisu výpočtu úroku finanční úřad poukazoval na § 64 odst. 4 a 6 zákona o správě daní a poplatků. Na závěr uvedl poučení o možnosti podat proti postupu správce daně námitku dle § 159 daňového řádu.

[75] Následuje rozhodnutí o námitce, dle jehož výroku se námitka zamítá. V odůvodnění tohoto rozhodnutí je patrné, proč měl finanční úřad za to, že na daný případ nemůže dopadat § 254 odst. 1 ani 2 daňového řádu, jichž se dovolávala stěžovatelka. Dále zde finanční úřad k námitce, že částka 58 290 507,09 Kč měla být vrácena do podstaty ke dni prohlášení konkursu, stručně uvedl, že tato povinnost vzniká až na základě výzvy správce konkursní podstaty a lhůta pro vrácení přeplatku počíná dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků běžet ode dne žádosti. Byť v rozhodnutí o námitce finanční úřad poučil stěžovatelku, že se proti danému rozhodnutí nelze odvolat, ve stanovisku k podanému odvolání, které postoupil odvolacímu orgánu, uvedl, že odvolání má za přípustné v souladu s § 254 odst. 4 daňového řádu.

[76] O odvolání následně rozhodl žalovaný věcně a v odvolacím řízení postupoval dle daňového řádu. Rozhodnutím o odvolání změnil rozhodnutí finančního úřadu o námitce tak, že text „námitka se zamítá“ změnil na text „námitka se zamítá, dle ust. § 254 daňového řádu Vám úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky 58 290 507,09 Kč nenáleží“.

[77] Nejvyšší správní soud konstatuje, že ve věci mělo být postupováno dle zákona o správě daní a poplatků, nikoli dle daňového řádu. Zákon o správě daní a poplatků přitom v posuzovaném případě odvolání nepřipouští (§ 53 ve spojení s § 52 odst. 3 daného zákona). Dále se Nejvyšší správní soud neztotožnil ani s věcným hodnocením žalovaného, který v rozhodnutí o odvolání uvedl, že v posuzované věci nevznikl přeplatek na dani ve smyslu § 64 zákona o správě daní a poplatků a ani úrok z přeplatku. Rozhodnutí

žalovaného o odvolání je proto nezákonné. S ohledem na skutečnost, že řízení o odvolání nemělo být vůbec vedeno, Nejvyšší správní soud se nezabýval námitkou možnosti změny právního názoru v odvolacím řízení.

V. Závěr se závazným právním názorem pro žalovaného

[78] Nejvyšší správní soud z důvodů uvedených shora v částech IV.c), IV.d) a IV.f) dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. Věc však nevracel krajskému soudu k dalšímu řízení, jelikož současně dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodl o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, kterému věc vrátil k dalšímu řízení. Již před krajským soudem byly totiž pro takový postup důvody.

[79] Nejvyšší správní soud dále shledal, že není důvodu, aby zrušil i rozhodnutí finančního úřadu ze dne 20. 4. 2012, č. j. 208496/2/2489124083, o námitce, které bylo napadeno odvoláním, o němž rozhodoval žalovaný. Námitka směřovala proti postupu správce daně, který vyplatil daňovému subjektu úrok ve výši 14 794 211 Kč z částky 58 290 507,09 Kč, získané v rámci zajišťovací exekuce. Ve sdělení ze dne 27. 2. 2012, č. j. 47228/12/248912604083, na které navazovala námitka, se uvádí, že daňovému subjektu náleží úrok dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Se závěrem o aplikovatelnosti tohoto ustanovení v nynější věci se Nejvyšší správní soud ztotožnil (bod [63] shora). Ve sdělení je dále uvedeno, že úrok náleží od 25. 9. 2009 (jde o první den následující po uplynutí 30denní lhůty k vrácení částky 58 290 507,09 Kč, která v nynější věci skončila ve čtvrtek 24. 9. 2009) do 6. 6. 2011 (dne 7. 6. 2011 byla částka 58 290 507,09 Kč vrácena daňovému subjektu). I toto hodnocení doby, za kterou úrok náleží, je zcela v souladu s tím, k čemu dospěl Nejvyšší správní soud (srov. body [51] až [53] shora). Úroková sazba byla ve sdělení určena jako repo sazba stanovená Českou národní bankou, zvýšená o 14 procentních bodů, platná pro první den příslušného kalendářního pololetí (k tomu srov. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků). K samotnému matematickému výpočtu výše úroku dle vzorce určeného v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků či konkrétnímu určení zvýšené repo sazby neměla stěžovatelka žádné výhrady.

[80] Žádná ze stěžovatelčiných námitek v podání ze dne 27. 3. 2012 nazvaném námitky proti úkonu správce daně při jejím placení nebyla s to zpochybnit správnost postupu správce daně popsaného ve sdělení ze dne 27. 2. 2012, č. j. 47228/12/248912604083. Na daný případ totiž dopadá přechodné ustanovení v § 264 odst. 10 daňového řádu [viz část IV.b) tohoto rozsudku], a nikoli § 264 odst. 1 daňového řádu, jak v podání ze dne 27. 3. 2012 tvrdila stěžovatelka. Bylo zcela namístě postupovat dle § 64 odst. 4 a 6 zákona o správě daní a poplatků [viz část IV.c) tohoto rozsudku], tudíž i námitky rozporující tento postup v podání ze dne 27. 3. 2012 byly nedůvodné. Naopak na nynější věc nebylo možno aplikovat § 254 odst. 1 či 2 daňového řádu [viz část IV.e) tohoto rozsudku], jehož aplikace se naopak stěžovatelka v podání ze dne 27. 3. 2012 dovolávala. Skutečnost, že na danou věc nedopadá § 264 odst. 14 daňového řádu, na kterou stěžovatelka v podání ze dne 27. 3. 2012 důvodně poukazovala, nic nemění na tom, že zákon o správě daní a poplatků se měl použít dle § 264 odst. 10 daňového řádu. Po věcné stránce tak výhrady v podání stěžovatelky ze dne 27. 3. 2012 obsahovaly jen nedůvodné výhrady proti postupu správce daně při placení daně a věcně je jako nedůvodné i finanční úřad posoudil.

pokračování

[81] Podání stěžovatelky ze dne 27. 3. 2012 sice nemělo být kvalifikováno jako námitky dle § 159 daňového řádu, ale jako reklamace dle § 53 zákona o správě daní a poplatků (viz body [70] až [72] shora) a jako reklamace mělo být též posouzeno. Samotná skutečnost, že finanční úřad podání ze dne 27. 3. 2012 projednával v režimu § 159 daňového řádu a rozhodl o něm tak, že se námitky zamítají, ale správně měl postupovat dle § 53 zákona o správě daní a poplatků a zamítnout reklamaci, neměla negativní dopad v reálném právním postavení stěžovatelky. Její výhrady byly finančním úřadem věcně vyhodnoceny se správným závěrem o jejich nedůvodnosti. Z tohoto důvodu soud neshledal důvod zrušit i rozhodnutí finančního úřadu ze dne 20. 4. 2012, č. j. 208496/2/2489124083, jímž bylo rozhodnuto o stěžovatelčině podání ze dne 27. 3. 2012.

[82] Pro další řízení, kam se věc vrací, vyslovuje Nejvyšší správní soud tento závazný právní názor ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.: Procesní postup vztahující se k podanému odvolání proti rozhodnutí ze dne 20. 4. 2012, č. j. 208496/2/2489124083, včetně posuzování přípustnosti podaného odvolání, bude třeba hodnotit dle zákona o správě daní a poplatků, který se na nynější případ aplikuje na základě § 264 odst. 10 daňového řádu. Na rozhodnutí ze dne 20. 4. 2012 bude při posuzování odvolání, včetně hodnocení přípustnosti odvolání, třeba hledět dle jeho obsahu, jímž je rozhodnutí o uplatněných výhradách (námitkách) proti postupu správce daně při placení a evidenci daně, tedy jako na rozhodnutí o reklamaci ve smyslu § 53 zákona o správě daní a poplatků.

VI. Náklady řízení

[83] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[84] Jelikož stěžovatelka dosáhla zrušení správního rozhodnutí, měla z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží jí tak dle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému, který úspěch neměl.

[85] Důvodně vynaložené náklady řízení před krajským soudem jsou tvořeny odměnou za 3 úkony právní služby, a to za převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, za žalobu a za účast na jednání před krajským soudem, které trvalo 1 hodinu a 45 minut (§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů; dále jen „advokátní tarif“]. Výše odměny za každý z těchto úkonů právní služby činí 3 100 Kč (§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Náklady řízení před krajským soudem tvoří i paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč spojená v této výši s každým úkonem právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Důvodně vynaložené náklady řízení před krajským soudem dosáhly výše 10 200 Kč ($3 \times 3\,100\text{ Kč} + 3 \times 300\text{ Kč}$).

[86] Nejvyšší správní soud poznamenává, že za důvodně vynaložený náklad řízení nepovažuje odměnu za úkon právní služby v podobě podání repliky ze dne 21. 1. 2016 k vyjádření žalovaného v řízení před krajským soudem. Ve stručné replice stěžovatelka prostřednictvím svého zástupce pouze odkázala na svou argumentaci v žalobě, žádnou další polemiku se žalovaným v replice již nevedla. Šlo tak pro věc o zcela nepřínosné podání.

[87] Důvodně vynaložené náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tvoří odměna za 1 úkon právní služby, a to podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za který náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Důvodně vynaložené náklady řízení před krajským soudem dosáhly výše 3 400 Kč (3 100 Kč + 300 Kč).

[88] Součet nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem činí 13 600 Kč (10 200 Kč + 3 400 Kč). Jelikož je stěžovatelčin advokát plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení i částka, která odpovídá sazbě daně vypočtené z dané částky (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), v nynějším případě jde o částku 2856 Kč (21 % z 13 600 Kč). Celkové náklady řízení, na jejichž náhradu má stěžovatelka právo vůči žalovanému, činí 16 456 Kč. Náhradu nákladů řízení žalovaný stěžovatelce vyplatí k rukám jejího zástupce Mgr. Martina Razíma, advokáta se sídlem Pavla Hanuše 252, Hradec Králové, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

[89] Žalovaný úspěch ve věci neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. dubna 2017

JUDr. Radan Malík
předseda senátu