



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **KONREO, v. o. s.**, IČO 04706498
sídlem Dobrovského 1310/64, 612 00 Brno
insolvenční správce společnosti FAU s. r. o., IČO 49610431
sídlem Pekařská 1639/79a, 747 05 Opava
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2018, č. j. 32491/18/5100-41453-711400

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 23. 9. 2016 vydal Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) šest zajišťovacích příkazů na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací

období měsíců května až října 2013. Odvolání podaná žalobcem proti těmto zajišťovacím příkazům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 20. 10. 2016, č. j. 46427/16/5100-41453-711400. Téhož dne (23. 9. 2016) vydal správce daně za účelem vymození povinnosti stanovené žalobci zajišťovacími příkazy šest exekučních příkazů. Následně dne 14. 12. 2016 Krajský soud v Ostravě usnesením č. j. KSOS 39 INS 23265/2016-A53 zjistil úpadek žalobce a prohlásil konkurs na jeho majetek. Správce daně posléze vydal dne 7. 2. 2017 šest dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období měsíců května až října 2013. Výše stanovené daně (217 986 786 Kč) odpovídala částce, k jejíž úhradě byl žalobce vyzván zajišťovacími příkazy. Splatnost doměřené daně byla ve výroku dodatečných platebních výměrů stanovena k okamžiku jejich doručení daňovému subjektu. Dodatečné platební výměry byly doručeny dne 7. 2. 2017. Žalobcovo odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 25. 9. 2017, č. j. 41871/17/5300-22442-711492, žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201. Řízení o kasační stížnosti proti tomuto rozsudku je u Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) vedeno pod sp. zn. 6 Afs 255/2022.

2. Proti zajišťovacím příkazům se žalobce bránil správní žalobou. Na jejím základě Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 14. 6. 2017, č. j. 22 Af 9/2017-84, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2016 a všechny zajišťovací příkazy. Rozsudek byl žalovanému doručen dne 4. 7. 2017. Správce daně poté rozhodnutím ze dne 11. 9. 2017, č. j. 148705/17/4300-12711-109964, deklaroval, že žalobci náleží úrok z neoprávněného vymáhání dle § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, v celkové výši 6 287 006 Kč. Předmětem úročení byla částka vymožená na základě posléze soudem zrušených zajišťovacích příkazů. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které však žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 7. 2018, č. j. 32491/18/5100-41453-711400, zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného směřuje podaná žaloba.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce po rekapitulaci shora uvedených skutkových okolností uvedl, že došlo k nezákonnému posouzení otázky výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně v případě částky 54 951 773,70 Kč jako plnění exekučně vymoženého a nevydaného do majetkové podstaty žalobce. Konkrétně se jednalo o problematiku určení okamžiku, do kterého úrok z neoprávněného jednání správce daně plyne.
4. Samotné neoprávněné jednání správce daně (provedení daňové exekuce na základě nezákonných zajišťovacích příkazů) bylo vymezeno správně. Dále byl správně stanoven okamžik, s nímž daňový řád spojuje vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně, jako okamžik připsání vymožené částky na účet správce daně. Nezákonně však byl stanoven okamžik, do kterého předmětný úrok plyne. Správce daně za tento okamžik označil den 7. 2. 2017, kdy neoprávněně exekučně vymoženou částku použil na úhradu daně stanovené téhož dne vydanými dodatečnými platebními výměry. Použití takto exekučně vymoženého plnění na úhradu doměřené daně by však bylo zákonné pouze tehdy, pokud by zajišťovací příkazy byly vydány v souladu se zákonem. Tyto však byly pro rozpor s daňovým řádem zrušeny soudem. Pokud by nezákonné zajišťovací příkazy nebyly vydány, nevyvolalo by doměření DPH účinky dle § 168 odst. 4 daňového řádu. Dodatečné platební výměry by se tak staly splatnými dle § 143 odst. 5 daňového řádu až ve lhůtě 15 dnů od nabytí jejich právní moci.

5. Zrušením zajišťovacích příkazů nabyly dodatečné platební výměry *de iure* právní moci až dne 26. 9. 2017 a splatnými se staly až dne 11. 10. 2017. Nebylo tak možné, aby správce daně již ke dni 7. 2. 2017 převedl exekučně vymožené plnění na tyto daňové nedoplatky. Žalovaný k této argumentaci sice dodal, že žalobce měl v dané době též splatný nedoplatek z titulu ručení za DPH nezaplacenou společností VERAMI International Company s. r. o., takové tvrzení je však zcela irrelevantní. Oprávněnost užití přeplatku nelze odůvodnit obecnou existencí jiných nedoplatků (navíc též sporných). Přeplatek musí být započten na konkrétní nedoplatek. Pokud správce daně započtl přeplatek na neexistující nedoplatek, jednal v rozporu s daňovými předpisy. Za dobu takto nezákonně použitého přeplatku musí žalobci též náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně.
6. K otázce splatnosti dodatečného platebního výměru vydaného v návaznosti na předchozí zajišťovací příkaz žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, č. 3735/2018 Sb. NSS, věc *AB CHEMITRANS*, podle něhož je § 168 odst. 4 daňového řádu speciálním ustanovením vůči § 143 odst. 5 téhož zákona, avšak jen v tom rozsahu, že nepočítá s patnáctidenní pariční lhůtou; nemodifikuje však pravidlo, že daň stanovená správcem daně dodatečným platebním výměrem se stává splatnou až tehdy, nabude-li toto rozhodnutí právní moci. Ke dni 7. 2. 2017 tak žalobce žádný daňový nedoplatek z titulu doměření DPH vůči správci daně neměl. Jeho povinnost uhradit dodatečně stanovenou DPH se stala splatnou až s nabytím právní moci rozhodnutí o odvoláních podaných proti dodatečným platebním výměrům. V tomto ohledu současně nelze přihlídnout k datu splatnosti doměřené DPH nezákonně stanovenému v jednotlivých dodatečných platebních výměrech. Splatnost jakéhokoli daňového nedoplatku je stanovena právními předpisy bez ohledu na jakékoli rozhodnutí správce daně. Takové rozhodnutí nemůže daňovému subjektu závazně stanovit jinou lhůtu pro zaplacení daňové povinnosti, než jaká vyplývá z právního předpisu. Takové pochybení správce daně navíc nemůže jít k tíži žalobce.
7. Správce daně vedle toho není oprávněn použít žádné plnění, které od daňového subjektu získal v rozporu se zákonem. Opačný výklad vede ke zcela absurdním závěrům. Správce daně by *de facto* nebyl nijak reálně omezen v možnostech vymáhání plnění od daňových subjektů.
8. Žalobce dále namítl, že správce daně nebyl po prohlášení konkursu na majetek žalobce dne 14. 12. 2016 oprávněn ke dni 7. 2. 2017 převést nezákonně exekučně vymožené plnění na daňový nedoplatek na doměřenou DPH, protože takový postup je jednak v rozporu s principem omezení započtení po prohlášení konkursu, jednak na tento postup nelze aplikovat § 242 odst. 2 daňového řádu. Přeplatek vznikl na základě nezákonné exekuce, pročež není přeplatkem vzniklým na základě daňových povinností, a ke dni 7. 2. 2017 nebyl u žalobce evidován splatný daňový nedoplatek.
9. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Ve vyjádření k žalobě ze dne 11. 5. 2022 žalovaný vycházel z argumentace uvedené již v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

11. Soud bez nařízení jednání [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“)] přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož

i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

12. V dané věci je předmětem sporu určení okamžiku, do kterého žalobci náleží úrok z neoprávněného vymáhání správce daně.
13. Podle § 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, že úrok z neoprávněného vymáhání náleží daňovému subjektu ve dvojnásobné výši (oproti úroku dle odst. 1) *za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení*. Z uvedeného plyne, že úrok z neoprávněného vymáhání vzniká do okamžiku, kdy je vymožená částka daňovému subjektu vrácena, nebo s ní je naloženo jiným zákonným způsobem. V nyní souzené věci je takovým okamžikem den 7. 2. 2017, kdy byly vydány okamžitě splatné dodatečné platební výměry na DPH. Nelze mít za to, že by od tohoto data bylo vůči žalobci vedeno nezákonné exekuční řízení, neboť pro zadržování vymožených částek měl správce daně právě tento nový titul.
14. K nezákonnému určení splatnosti daně stanovené dodatečnými platebními výměry a použití vymožené částky na úhradu nedoplatku směřují uplatněné žalobní body.
15. Žalobce v první řadě namítl, že ke dni 7. 2. 2017, kdy došlo k vydání dodatečných platebních výměrů na DPH, neměl vůči správci daně žádný splatný daňový nedoplatek z titulu doměření DPH, k převedení přeplatku na tento nedoplatek tak nemohlo dojít.
16. Při hodnocení tohoto žalobního bodu byly pro soud klíčovými principy presumpce správnosti rozhodnutí správních orgánů a limity soudního přezkumu rozhodnutí správního orgánu vymezené v § 75 odst. 2 s. ř. s. V tomto ohledu je nutno ve shodě s žalovaným konstatovat, že ve všech dodatečných platebních výměrech na DPH ze dne 7. 2. 2017 byla ve výroku stanovena splatnost doměřené daně v návaznosti na tehdy ještě existující vykonatelné zajišťovací příkazy, a to následujícím způsobem: *„Doměřená daň včetně penále v celkové výši [...] je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu ihned po doručení tohoto platebního výměru na účet správce daně číslo [...]“*. Takto výslovně určenou splatností doměřené daně (*„ihned po doručení tohoto platebního výměru“*) byl správce daně, jakož i žalovaný, v souvisejících řízeních vázán. A v nyní projednávané věci je jí vázán též soud.
17. Na tomto závěru ničeho nemění skutečnost, že posléze došlo ke zrušení podkladových zajišťovacích příkazů, ani skutečnost, že ze strany NSS došlo ve věci *AB CHEMITRANS* k výkladu § 168 odst. 4 daňového řádu, podle něž může být následně stanovena daň splatná nejdříve dnem jejího pravomocného stanovení. Ke změně určení splatnosti doměřené daně mohlo dojít toliko v řízení o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům. Jak je však známo, žalovaný tato odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 25. 9. 2017, č. j. 41871/17/5300-22442-711492, a dodatečné platební výměry potvrdil. Následně se žalobce mohl nezákonnosti určení splatnosti doměřené daně domáhat před soudem. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného sice podal žalobu, tato však neobsahovala žalobní bod týkající se splatnosti doměřené daně. Žalobu soud zamítl rozsudkem ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201. Ačkoli nyní má, vycházející z rozsudku NSS ve věci *AB CHEMITRANS*, za to, že v dodatečných platebních výměrech došlo k určení splatnosti doměřené daně v rozporu se zákonem, je nepochybné, že se nejedná o takovou vadu, k níž by soud v tehdejší řízení mohl či měl přihlídnout z úřední povinnosti. V nyní projednávané věci, kdy je na předmětnou vadu důvodně poukazováno, se však již soud touto argumentací zabývat nemůže, neboť je samostatně soudně napadnutelnými rozhodnutími správních orgánů též

vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Pravomocnými dodatečnými platebními výměry byl vázán i žalovaný v okamžiku, kdy rozhodoval o odvolání žalobce proti rozhodnutí o úroku (dne 25. 7. 2018). V tomto ohledu se ostatně nyní projednávaná věc liší od skutkových okolností věci *AB CHEMITRANS* posuzované Nejvyšším správním soudem.

18. Co se týče žalobního bodu, podle nějž správce daně není oprávněn použít žádné plnění, které od daňového subjektu získal v rozporu se zákonem, nutno v první řadě uvést, že posouzení exekuce provedené správcem daně na základě posléze soudem zrušených zajišťovacích příkazů jako exekuce nezákonné je mezi stranami nesporné. Soud má však ve shodě s žalovaným za to, že tato skutečnost není sama o sobě překážkou pro užití vymožených peněžních prostředků na úhradu daňových nedoplatků dlužníka. Jak je zřejmé z § 254 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, zákonodárce i pro případ neoprávněného vymáhání počítal toliko s vrácením *vratitelného* přeplatku. Tedy i neoprávněně vymožené částky podléhají před jejich vrácením testu vratitelnosti ve smyslu § 154 daňového řádu. V nyní projednávané věci právě v rámci provádění testu vratitelnosti správce daně shledal, že vzhledem k existenci splatných daňových povinností na doměřené DPH se v případě neoprávněně vymožených částek o vratitelný přeplatek nejedná.
19. Žalobce dále namítl, že správce daně nebyl po prohlášení konkursu na majetek žalobce dne 14. 12. 2016 oprávněn ke dni 7. 2. 2017 převést nezákonně exekučně vymožené plnění na daňový nedoplatek na doměřenou DPH. K tomuto žalobnímu bodu nutno v první řadě uvést, že předmětem jak zajišťovacího, tak doměřovacího řízení byla žalobcova daňová povinnost na DPH za zdaňovací období měsíců květen až říjen 2013. Nepochybně se tak jednalo o daňové povinnosti vzniklé (s ohledem na § 3 daňového řádu) přede dnem účinnosti rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě o úpadku žalobce dne 14. 12. 2016. Na věc tedy byl aplikovatelný § 242 odst. 2 daňového řádu. Přeplatek, který coby výsledek tzv. zajišťovací exekuce, byť nezákonné (viz shora), vznikl na základě „*daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku*“, byl použit „*na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou*“ (k definici pojmu „pohledávky za majetkovou podstatou“ viz § 242 odst. 1 daňového řádu). K tomu je třeba dodat, že § 242 odst. 2 daňového řádu je vůči obecným ustanovením zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), o vzájemném započtení pohledávek ustanovením speciálním. Nicméně, i podle ustanovení insolvenčního zákona (§ 140) je vzájemné započtení pohledávek v zásadě povoleno. K otázce, zda ke dni 7. 2. 2017 byl u žalobce evidován splatný daňový nedoplatek na DPH se soud vyjádřil výše.

V. Závěr a náklady řízení

20. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. V řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti. Z těchto důvodů žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
21. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 31. března 2023

JUDr. Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu

v z. Mgr. Petr Pospíšil v.r.
člen senátu
(§ 54 odst. 2 věta druhá s. ř. s.)