

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Mgr. Ing. Petra Hýsková,** sídlem Tyršova 1835/13, Praha 2, insolvenční správkyně dlužníka: HOPR TRADE CZ, s.r.o., se sídlem Libušina 667/72, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 18. 1. 2022, č. j. 60 Af 28/2021-47,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobkyně (stěžovatelka) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci (dále jen „krajský soud“), kterým byly zamítnuty její žaloby proti celkem pěti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 4. 2021 (č. j. 12363/21/5300-22441-701296 a 12364/21/5300-22441-701296), 14. 4. 2021 (č. j. 12365/21/ 5300-22441-701296 a 12366/21/5300-22441-701296) a 21. 4. 2021 (č. j. 14978/21/5300-22441-701296), jimiž byla zamítnuta odvolání dlužníka a potvrzeno sedm rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“). Prvostupňovými rozhodnutími (ze dne 3. 5. 2019 a 11. 12. 2019) byly zamítnuty žádosti dlužníka o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), o vrácení úroků z nadměrného odpočtu a o vrácení nadměrných odpočtů.

[2] Dlužníkovi byla z důvodu účasti na daňovém podvodu doměřena DPH za zdaňovací období květen 2012 - říjen 2013. Rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo rozsudkem krajského soudu ze dne 2. 7. 2019, č. j. 65 Af 12/2017-167, částečně zrušeno z důvodu prekluze (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím květen 2012 - říjen 2012 a prosinec 2012- březen 2013). Z tohoto titulu měla být dlužníkovi vrácena stanovená

DPH včetně jejího příslušenství. Dlužník požádal o vrácení předmětných přeplatků (v celkové výši 150 427 084,21 Kč) žádostmi ze dne 12. 2. 2019, 14. 2. 2019 (tedy ještě před vydáním částečně zrušujícího rozsudku krajského soudu) a dne 1. 10. 2019. Právě tyto žádosti byly zamítnuty prvostupňovými rozhodnutími správce daně, což bylo potvrzeno rozhodnutími žalovaného, proti nimž směřovaly žaloby v projednávané věci.

[3] Stěžejním důvodem pro zamítnutí požadavků na vrácení přeplatků bylo usnesení ze dne 23. 9. 2019, č. j. 69 T 3/2019-2140, jímž předseda senátu Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně, podle § 79a zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“) rozhodl o zajištění částky ve výši 150 321 576,67 Kč na účtu č. 705-47623811/0710 u České národní banky (dále jen „usnesení o zajištění“). Stížnost proti usnesení o zajištění byla usnesením Vrchního soudu v Olomouci (dále jen „vrchní soud“) ze dne 17. 10. 2019, č. j. 6 To 83/2019-2344 podle § 148 odst. 1 písm. c) trestního řádu zamítnuta. Ústavní stížnost proti zamítavému usnesení vrchního soudu pak byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2020, sp. zn. III. ÚS 3661/19.

[4] Dne 9. 11. 2016 byl usnesením krajského soudu č. j. KSOL 10 INS 17564/2016-A27 zjištěn úpadek dlužníka; insolvenční správkyní byla ustanovena Mgr. Gabriela Nejedlíková. Opatřením ze dne 8. 2. 2017 byla insolvenční správkyní dlužníka určena stěžovatelka. Usnesením krajského soudu ze dne 7. 9. 2020, č. j. KSOL 10 INS 17564/2016-B469, byl reorganizační plán zamítnut a reorganizace byla přeměněna v konkurs.

[5] V **žalobě** stěžovatelka namítala, že dlužník má nárok na vyplacení vratitelných přeplatků, neboť zajištěná částka není žádným způsobem spojena s nárokem na vyplacení úroků z neoprávněného jednání správce daně. Požadované přeplatky nemají dle stěžovatelky původ v trestné činnosti, neboť se jedná o částku přiznanou podle zákona v souvislosti s daňovým řízením. V odůvodnění usnesení o zajištění je zajištěná částka vztahována toliko k nároku na výplatu nadměrného odpočtu a nikoli k jiným nárokům. Stěžovatelka dále uvedla, že z rozhodnutí daňových orgánů není zřejmé, zda se finanční prostředky dlužníka nacházejí na účtu dotčeném usnesením o zajištění – z obsahu spisu přitom vyplývá, že na tomto účtu nikdy nebyl a není evidován daňový přeplatek z titulu neoprávněného jednání správce daně. Podle stěžovatelky postup žalovaného vede ke zvýhodnění jednoho z věřitelů dlužníka. Zároveň stěžovatelka napadala procesní pochybení žalovaného (vznik nároku několik měsíců před vydáním usnesení o zajištění, nesprávné spojení věcí, předčasné rozhodnutí o dosud neexistujícím přeplatku, nedostatky v evidenci daní).

[6] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. V prvé řadě připomněl, že podle usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. III. ÚS 2218/20, je posouzení ústavnosti (zákonnosti) použití zajišťovacích prostředků v trestním řízení primárně úkolem orgánů činných v trestním řízení. Proti zajištění finančních prostředků bylo tudíž třeba brojit v rámci trestního řízení za použití nástrojů, které dlužníkovi umožňuje trestní řád. Žalovaný i správce daně byli vázáni usnesením o zajištění, nemohli tedy vyhovět dlužníkovým žádostem. Krajský soud upozornil, že zajištěny měly být veškeré prostředky do výše 150 321 576,67 Kč na určeném bankovním účtu, nemůže tak obstát argumentace, že zajištěné prostředky nejsou tytéž prostředky, co mají být dlužníkovi vyplaceny. Krajský soud zároveň ověřil, jak bylo naloženo s výtěžkem daňové exekuce a neshledal v tomto ohledu žádné pochybení. Stěžovatelkou tvrzený rozpor daňové evidence s položkovým výčtem ze dne 8. 6. 2021 pak dle krajského soudu nemohl mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, neboť se jedná o skutečnosti, které nastaly až po jejich vydání. Krajský soud rovněž neshledal

porušení zásady dvojinstančnosti, ani jinou vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.

[7] V **kasační stížnosti** stěžovatelka namítá, že usnesení o zajištění nezbavuje správce daně povinnosti vyplatit nadměrné odpočty ve lhůtách stanovených daňovým řádem. Zajištěné finanční prostředky odpovídají vyčísleným pohledávkám, které správce daně předal orgánům činným v trestním řízení za účelem zvážení, zda není namístě zajištění těchto prostředků. Zajištění ale podle stěžovatelky nemají podléhat prostředky, které se na daném účtu nenacházejí, resp. nejsou určeny pro výplatu dlužníkovi. Stěžovatelka je toho názoru, že zajištění finančních prostředků bylo provedeno v rozporu s právními předpisy, zejména trestním řádem, přičemž správní orgány a správní soudy jsou oprávněny tuto skutečnost posoudit. Stěžovatelka dále namítá, že daný bankovní účet není účtem dlužníka pro hrazení jeho daňových povinností, nenacházejí se na něm prostředky, které by se daly individualizovat do té míry, že se jedná o finanční prostředky určené pro vyplacení dlužníkovi. Platí-li, že prostředky zajištěné nemohou být tytéž, které mají být dlužníkovi vyplaceny, jelikož se jedná o věc genericky určenou, tím spíše podle stěžovatelky platí, že zajištění bylo provedeno vadně, neboť zajistit lze pouze konkrétní určenou věc, nikoli genericky určenou sumu věcí. Stěžovatelka upozorňuje, že v případě zdaňovacích období únor a březen 2013 došlo k zajištění nároků dlužníka vůči správci daně, které ještě neexistovaly (platební výměry byly vydány až 3. 2. 2021); krajský soud se však k této otázce nikterak nevyjádřil.

[8] Podle stěžovatelky je nutno přihlédnout rovněž k tomu, že tímto způsobem jsou zajišťovány nároky jednoho z věřitelů dlužníka, čímž je správce daně upřednostňován před ostatními věřiteli. Takový postup je dle stěžovatelky v rozporu s § 5 písm. a) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), neboť stát jako jediný má možnost zajišťovat majetek dlužníka v trestním řízení. Stěžovatelka uvádí, že takový postup je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu a zároveň odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 64/2011-55 (dle něhož se mají i daňové pohledávky zásadně uspokojovat v rámci insolvenčního řízení), a krajského soudu ze dne 5. 12. 2018, č. j. 65 Af 44/2017-68 (podle něhož § 242 odst. 2 daňového řádu není speciálním ustanovením vůči § 324 odst. 3 insolvenčního zákona). Stěžovatelka poukazuje rovněž na § 167 insolvenčního zákona, který pamatuje na uspokojování nároků věřitelů na náhradu škody nebo nemajetkové újmy způsobené trestným činem. Zajištění nároku dlužníka v trestním řízení podle stěžovatelky nevylučuje vydání peněžitého plnění k rukám insolvenčního správce na účet majetkové podstaty.

[9] Krajský soud podle stěžovatelky pochybil, když se nevypořádal s námitkou spočívající v nepřipsání finančních prostředků na zajištěný účet, jak vyplývá z podrobného výpisu pohybů na osobním daňovém účtu dlužníka ze dne 8. 6. 2021. Stěžovatelka spatřuje v uvedeném rozporu zmatečnost a nepřezkoumatelnost evidence daní a z ní vycházejících rozhodnutí správce daně. Jelikož to byl žalovaný, kdo autoritativně rozhodoval o právech a povinnostech dlužníka, podle stěžovatelky dlužník neměl v okamžiku vydání napadených rozhodnutí žalovaného jak zjistit, zda tato rozhodnutí vycházejí ze správných podkladů (o ně si musel nejprve požádat). Správce daně a žalovaný však tyto informace měli k dispozici již v době vydání rozhodnutí, neboť jde o jejich interní dokumenty. Soud se tedy měl zabývat i touto námitkou. Podle stěžovatelky je rovněž podstatné, že evidence nebyla vedená

v souladu s daňovým řádem, neboť neobsahuje platby a pohyby, které dle zákona obsahovat musí. Stěžovatelka upozorňuje, že tvrzení žalovaného o převodech a použití plateb, obsažená v napadených rozhodnutích, jsou v rozporu s evidencí osobního daňového účtu DPH. Stěžovatelka uvádí, že tuto argumentaci nemohla přednést již v odvolacím řízení, neboť až z rozhodnutí o odvolání vyplynuly informace, jež bylo možno srovnat s evidencí předloženou správcem daně.

[10] **Žalovaný** ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především připomněl, že on i správce daně byli vázáni usnesením o zajištění, z něhož vyplývala jednoznačná povinnost zdržet se určitého jednání. Správce daně ani žalovaný nejsou oprávněni posuzovat zákonnost rozhodnutí trestního soudu. Žalovaný připomněl, že proti usnesení o zajištění podali dlužník a jeho jednatel stížnost, která byla zamítnuta, ústavní stížnost dlužníka pak byla pro zjevnou neopodstatněnost odmítnuta. Správnost usnesení o zajištění tedy byla potvrzena. Podle žalovaného není povinnost uložená usnesením o zajištění právně ani fakticky neuskutečnitelná; výrok usnesení o zajištění nelze interpretovat jinak, než že tvoří překážku pro uskutečnění platby ve prospěch dlužníka, až do uvedené výše. Žalovaný upozorňuje, že peníze jsou ze své povahy věcí druhově určenou a nejde-li o peníze v hotovosti, nelze je nijak odlišit od ostatních peněz. Zároveň je nemožné pochybovat o způsobilosti peněz stát se předmětem zajištění. Žalovaný dále uvádí na pravou míru, že pohledávka dlužníka není vůči České národní bance, ale vůči správci daně, pro něhož vede Česká národní banka účet pro účely správy DPH. Pokud by měl správce daně dlužníkovi dluh uhradit, učinil by tak prostřednictvím bezhotovostní platby právě z tohoto účtu, který byl právě z toho důvodu identifikován v usnesení o zajištění. Peněžní prostředky jsou identifikovány jejich výší, nikoli tím, jaké konkrétní pohledávce dlužníka vůči správci daně odpovídají, je tudíž irelevantní, zda v době vydání usnesení o zajištění již byla nebo nebyla daň pravomocně stanovena.

[11] Podle žalovaného ani insolvenční řízení probíhající u dlužníka nemá za následek povinnost vydat zajištěnou částku do majetkové podstaty dlužníka – další možný osud zajištění je upraven v § 79f trestního řádu. Insolvenční a trestní řízení mohou probíhat do jisté míry nezávisle na sobě, k čemuž žalovaný cituje nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 2017, sp. zn. I. ÚS 3523/16, dle něhož je zajištění majetku v trestním řízení překážkou pro jeho vydání do majetkové podstaty dlužníka. Žalovaný připomíná, že zajištěné peněžní prostředky mohly představovat výnos z trestné činnosti, respektování usnesení o zajištění žalovaným tedy nepředstavuje zvýhodnění některého z věřitelů na úkor jiných věřitelů a na situaci nelze aplikovat judikaturu ohledně zákazu zvýhodnění státu v insolvenčním řízení. Podle žalovaného bylo smyslem usnesení o zajištění právě to, aby správce daně nemohl vydat dlužníkovi majetek, který byl potenciálním výnosem z trestné činnosti, nelze tedy přisvědčit názoru stěžovatelky, že usnesení o zajištění vydání prostředků do majetkové podstaty nebránilo.

[12] K otázce připsání peněz na příslušný bankovní účet žalovaný vysvětluje, že jde o účet vedený u České národní banky pro Finanční úřad pro Olomoucký kraj pro účely DPH – na tento účet správce daně přijímá veškeré platby související s DPH a právě z tohoto účtu také související platby provádí (např. vrací nadměrné odpočty a jiné vratitelné přeplatky). Tento účet tedy nemá žádný specifický vztah k dlužníkovi. Samotná existence předmětných přeplatků, jejichž vyplacení se stěžovatelka domáhá, pak nebyla v odvolacím řízení předmětem sporu, tím byla otázka možnosti jejich vyplacení ve vztahu k usnesení o zajištění.

Stav peněžních prostředků na bankovním účtu přitom nemá žádnou vypovídací hodnotu, neboť přeplatky představují majetkové právo vznikající bez ohledu na to, zda byly odpovídající prostředky na bankovní účet správce daně také vloženy. Podstatou usnesení o zajištění je zákaz provádět z předmětného účtu platby ve prospěch dlužníka až do výše 150 321 576,67 Kč.

[13] Žalovaný připomíná, že otázka, zda správce daně přeúčtoval prostředky z osobního daňového účtu dlužníka na účet celostátního společného plátce zajištění v souladu s interním sdělením Generálního finančního ředitelství není relevantní pro posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Jedná se totiž toliko o evidenční povinnost, přičemž existence nárokovaných přeplatků nepředstavovala spornou skutečnost. Žalovaný uzavírá, že v odvolacím řízení nezjistil z postoupeného spisu žádná pochybení správce daně při vedení evidence daní, a připomíná, že rovněž krajský soud dospěl k závěru, že odvolání jsou přezkoumatelná a řádně odůvodněná i ve vztahu k podkladům obsaženým ve spisu, z nichž žalovaný při rozhodování vycházel. Ani skutečnost, že stěžovatelka po vydání rozhodnutí žalovaného obdržela od správce daně výpis z daňové evidence dlužníka, který pro ni byl nesrozumitelný či se jí v něm nepodařilo dohledat požadované informace, podle žalovaného nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o odvoláních.

[14] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných kasačních námitek, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je nedůvodná.

[16] V prvé řadě je nutno upozornit, že předmětem soudního přezkumu provedeného krajským soudem byla rozhodnutí o odvoláních proti rozhodnutím správce daně, jimiž byly zamítnuty žádosti o vrácení přeplatků. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně konstatoval, že daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí (např. rozsudky ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52, ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012-21, č. 2895/2013 Sb. NSS, či za účinnosti daňového řádu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 30/2015-70). I kdyby se tedy správce daně ve svých prvostupňových rozhodnutí dopustil některých dílčích pochybení, žalovaný jakožto nadřízený orgán je oprávněn přihlédnout i k okolnostem v odvolání neuplatněným (§ 114 odst. 3 daňového řádu), příp. provést dokazování (§ 115 odst. 1 daňového řádu). Výše uvedená východiska nepochybně platí i pro řízení o žádostech o vrácení přeplatků – pro rozhodnutí žalovaného jakožto odvolacího orgánu tak byla rozhodná situace ve chvíli vydání jeho rozhodnutí (13., 14. a 21. 3. 2021). V té době již bylo vydáno usnesení o zajištění, žalovaný tedy byl povinen k němu přihlédnout. Stejně tak již byly vydány platební výměry na DPH za zdaňovací období únor a březen 2013, důvodem k nevyplacení těchto přeplatků tak zůstalo pouze usnesení o zajištění.

[17] Zároveň je vhodné připomenout, že pokud by požadované přeplatky vůbec nevznikly, nebylo by vůbec namístě řešit, zda je možné je vrátit. Žalovaný existenci přeplatků nikterak nerozporoval, je otázkou, z jakého důvodu tak činí stěžovatelka – v případě úspěchu této námitky by se veškeré další otázky staly bezpředmětnými a bylo by zřejmé, že k výplatě požadovaných částek nemohlo za žádných okolností dojít (neexistující přeplatky vrátit nelze, ať již by bylo aplikováno usnesení o zajištění, či nikoli). Jak však

ověřil i krajský soud ze správního spisu (a stěžovatelka jeho úvahy nijak konkrétně nenapadá, naopak tento závěr potvrzuje), výše uplatněných nároků dlužníka odpovídá výši, kterou vyčíslil správce daně ve svém podnětu k vydání usnesení o zajištění. Měla-li stěžovatelka pochybnosti o vzniku přeplatků, jejich výši, či jakékoli jiné, nic jí nebránilo nahlédnout u žalovaného do odvolacích spisů a s použitými podklady se seznámit. Tento postup není možné nahradit pozdějším vyžádáním informací od správce daně, neboť tyto informace mohly být ovlivněny jak dalším vývojem daňové evidence, tak případnými nesouvisejícími pochybeními správce daně.

[18] Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. „*Při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.*“

[19] Krajský soud tedy posuzoval každé z rozhodnutí žalovaného k datu jeho vydání a nemohl vzít v úvahu jakékoli později vzniklé okolnosti, přehled pohybů na osobním daňovém účtu dlužníka ze dne 8. 6. 2021 nevyjímaje. Posouzením této otázky se krajský soud zabýval v bodě 19 napadeného rozsudku – nelze tedy přisvědčit stěžovatelčiným tvrzením o opomenutí této námitky. Pro posouzení zákonnosti rozhodnutí o odvoláních v projednávané věci taktéž nemohlo mít žádnou relevanci plnění evidenčních povinností správce daně v souvislosti s interním sdělením Generálního finančního ředitelství. Nejvyšší správní soud se plně shoduje s názorem žalovaného, že pro vznik nároku na vrácení vratitelného přeplatku není relevantní, zda se na účtu správce daně předmětné finanční prostředky skutečně nacházejí, či nikoli. Nad rámec nutného odůvodnění lze rovněž upozornit, že evidenci daní dle § 149 a násl. daňového řádu vede správce daně, nikoli žalovaný. Pokud měla stěžovatelka nějaké výhrady k této činnosti, mohla u správce daně podat námitku dle § 159 daňového řádu.

[20] Podle stěžovatelky se krajský soud opomněl vyjádřit rovněž k tomu, zda bylo možné zajistit dosud neexistující nárok (nadměrné odpočty, které nebyly v době vydání usnesení o zajištění pravomocně vyměřeny). K tomu lze poznamenat, že správní orgány i soudy jsou oprávněny námitky vypořádat i implicitně: prezentací odlišného právního názoru, který přesvědčivě zdůvodní. Absence přímé reakce na každý jednotlivý argument účastníka řízení tak nepředstavuje nezákonnost či dokonce nepřezkoumatelnost rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108 či ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. usnesení ze dne 18. 11. 2009, sp. zn. II. ÚS 2774/09). Krajský soud v bodech 14 a 15 napadeného rozsudku dostatečně podrobně vysvětlil, z jakého důvodu není příslušný k posuzování zákonnosti usnesení o zajištění. Tímto implicitně vypořádal veškeré žalobní námitky, které směřovaly proti usnesení o zajištění jako takovému, napadený rozsudek tedy nepřezkoumatelností netrpí.

[21] Ač se stěžovatelka snaží vést svou argumentaci odlišným směrem, krajský soud správně vyhodnotil, že rozhodnou okolností pro posouzení možnosti vrácení požadovaných přeplatků je právě usnesení o zajištění.

[22] Podle § 79a odst. 1 trestního řádu „*Nasvědčují-li zjištěné skutečnosti tomu, že určitá věc je nástrojem trestné činnosti nebo výnosem z trestné činnosti, může předseda senátu a v přípravném řízení státní zástupce nebo policejní orgán rozhodnout o zajištění takové věci. Policejní orgán k takovému rozhodnutí potřebuje předchozí souhlas státního zástupce. Předchozího souhlasu státního zástupce není třeba v naléhavých případech, které nesnesou*

odkladu. Policejní orgán je v takovém případě povinen do 48 hodin své rozhodnutí předložit státnímu zástupci, který s ním buď vysloví souhlas, nebo je zruší. Proti rozhodnutí o zajištění je přípustná stížnost."

[23] Otázka, kdo je oprávněn posuzovat zákonnost zajištění, byla opakovaně zodpovězena Ústavním soudem, který v nálezu ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 642/07, č. N 25/48 SbNU 291, uvedl: „*Oprávněnost úkonů v rámci konkrétního trestního řízení je v prvé řadě posuzována v rámci soustavy orgánů činných v trestním řízení, a to tak, aby v případě pochybení mohly zjednat nápravu již na této úrovni. Ty musí při znalosti skutkových okolností v dané fázi trestního řízení posoudit, zda další trvání zajištění je opatřením nezbytným pro dosažení účelu trestního řízení a zda např. tohoto účelu nelze dosáhnout jinak, a to ani při vynaložení veškerého úsilí a prostředků ze strany orgánů činných v trestním řízení. Ve smyslu § 79a odst. 4 trestního řádu je možné i následně (prakticky kdykoli) žádat o zrušení zajištění majetku za podmínek podle § 79a odst. 3 trestního řádu.*" (srov. též nález ze dne 21. 7. 2020, sp. zn. I. ÚS 818/20, č. N 152/101 SbNU 64, či usnesení ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. III. ÚS 2218/20, na něž odkazoval rovněž krajský soud v napadeném rozsudku).

[24] Jsou to tedy primárně orgány činné v trestním řízení, kdo v rámci řádných a mimořádných opravných prostředků posuzuje důvodnost zajištění. Tak se tomu stalo i v projednávané věci, kdy bylo usnesení o zajištění přezkoumáno vrchním soudem, a dokonce byla podána i ústavní stížnost, která byla odmítnuta. Právě v těchto řízeních bylo namístě uplatňovat námitky stran původu zajišťovaných finančních prostředků, přítomnosti daných prostředků na konkrétním účtu zatíženém zajištěním či formálně správné formulace usnesení o zajištění. Kdykoli po právní moci zajištění je rovněž možno podat žádost o zrušení nebo omezení zajištění (§ 79f trestního řádu), přičemž tuto žádost je oprávněna podat i stěžovatelka jakožto insolvenční správkyně dlužníka (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 12. 9. 2018, sp. zn. 6 To 54/2018, č. 13/2020 Sb. rozh.). Posouzení těchto otázek však přísluší trestním soudům (resp. Ústavnímu soudu), nikoli soudům správním, tím spíše ne pak správci daně.

[25] Podle § 99 odst. 1 daňového řádu „*[v]yskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí.*"

[26] Usnesení o zajištění je nepochybně rozhodnutím orgánu veřejné moci ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu, správce daně byl tudíž tímto usnesením vázán a nemohl postupovat jinak, než se jím řídit, a to až do chvíle, kdy by toto usnesení bylo zrušeno v rámci přezkoumání vyššími soudními instancemi, případně do té doby, než dojde k dalšímu vývoji předpokládanému trestním řádem (zrušení či omezení zajištění dle § 79f trestního řádu v situaci, kdy zajištění již nebude třeba). Vzhledem k tomu, že až do vydání rozhodnutí žalovaného k žádné takové změně stavu nedošlo, žalovanému nezbylo, než postupovat podle usnesení o zajištění a požadované přeplatky dlužníkovi (resp. stěžovatelce jako osobě s dispozičním oprávněním) nevydat.

[27] Právě existencí usnesení o zajištění se projednávaná věc zásadně odlišuje od případů, na něž stěžovatelka odkazuje (nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS

544/02, č. N 76/37 SbNU 75, ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, č. N 145/38 SbNU 135, a ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, č. N 217/51 SbNU 697). V oněch případech totiž šlo pouze o ústavně konformní výklad právních předpisů, resp. o zrušení ustanovení právního předpisu, které bylo v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Pokud by v projednávané věci šlo o pouhé posouzení vztahu daňového řádu a insolvenčního zákona, odkazované nálezy Ústavního soudu by byly přiléhavé a správce daně by byl předestřeným výkladem vázán. Tak tomu ale není a být nemůže, neboť správce daně je v této konkrétní věci vázán rovněž pravomocným usnesením o zajištění, jehož smyslem je právě zajištění finančních prostředků, na jejichž výplatu by měl jinak dlužník (resp. stěžovatelka) podle příslušných právních předpisů nárok.

[28] Jak zdůraznil již Ústavní soud, když přezkoumával usnesení o zajištění, zajištění dle § 79a a násl. trestního řádu je institutem dočasným, který má toliko předběžnou povahu. V rámci jeho posuzování nelze přezkoumávat skutkový stav, ale je třeba vycházet ze smyslu a účelu tohoto institutu, jímž je napomáhání k objasnění a případně reparaci závažné hospodářské kriminality. Podstatou tohoto institutu není odnětí zajišťované věci majiteli, ale pouze omezení dispozičních oprávnění, které je při zachování zákonných podmínek přiměřené sledovanému cíli, tedy (mimo zjištění a potrestání pachatelů) eliminaci škody způsobené trestnou činností.

[29] Nejvyšší správní soud k této argumentaci dodává, že v případě daňových trestných činů může ke škodě dojít nikoli pouze tím, že by nebyla daň řádně přiznána a odvedena, ale taktéž tím, že je vyplacen přeplatek vzešlý z nesprávně stanoveného nadměrného odpočtu (zdánlivě plně v souladu se zákonem a na jeho základě). Pokud bude v projednávané věci prokázáno, že nadměrné odpočty na DPH za jednotlivá zdaňovací období let 2012-2013 vznikly v důsledku trestného činu, pak přeplatky s nimi související nebudou představovat legitimně získaný majetek dlužníka, který by bylo možno použít v rámci insolvenčního řízení k uspokojení věřitelů, ale pouze potenciální výnos z trestné činnosti, jemuž bylo včasným zajištěním zabráněno. Nejde tedy o zvýhodnění státu jakožto jednoho z věřitelů v souvislosti s použitím majetku dlužníka, ale o zabránění vzniku škody, k níž by mohlo dojít tím, že by byl do majetkové podstaty zahrnut majetek, na nějž dlužník ve skutečnosti neměl nárok. Pokud naopak trestní soudy finálně dospějí k závěru, že k trestnému činu nedošlo, příp. dojde ke zrušení či omezení zajištění z jiného důvodu, nic nebude bránit vyplacení předmětných přeplatků do majetkové podstaty dlužníka plně v souladu s daňovým řádem, insolvenčním zákonem i příslušnou judikaturou vykládající jejich vzájemný vztah. Výše uvedené závěry nejsou v rozporu ani s § 167 insolvenčního zákona, který rovněž neprolamuje povinnost správce daně řídit se pravomocným usnesením o zajištění.

[30] Jak ostatně správně poznamenal i žalovaný, ani Ústavní soud nespatřuje v paralelním běhu trestního zajištění a insolvenčního řízení žádnou nesrovnalost. Jak uvedl v nálezu ze dne 20. 6. 2017, sp. zn. I. ÚS 3523/16, č. N 105/85 SbNU 729, *„[v] případě, kdy je jakýkoliv majetek zajištěn orgány činnými v trestním řízení a souběžně existují nějaká další omezení, mohou vedle sebe současně probíhat trestní řízení i insolvenční řízení. Pokud má být zajištění majetku uvolněno tak, aby s ním bylo možno dále nakládat, musí být nejprve zrušeno jeho zajištění (§ 79f trestního řádu).*“

[31] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud se minimálně implicitně vypořádal se všemi žalobními námitkami, výstižně formuloval otázku rozhodnou pro projednávanou věc

(účinky usnesení o zajištění) a správně ji zodpověděl (dospěl k závěru, že žalovaný byl usnesením o zajištění vázán). Důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, tvrzené stěžovatelkou, tedy nenastaly.

[32] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[33] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 30. června 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu