



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Petry Venclové, Ph. D., a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. Ondřeje Bartoše ve věci

žalobce: **R. B.**
zastoupený advokátem JUDr. Martinem Týle
sídlem Škroupova 561, 530 03 Pardubice

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**
sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2022, č. j. X,
takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Žalobce podal dne 1. 12. 2014 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období říjen 2014, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 199 240 Kč.

2. Dne 17. 12. 2014 zahájil žalovaný u žalobce daňovou kontrolu na toto zdaňovací období a zpochybnil žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH ve výši 849 55 Kč.
3. Dne 25. 4. 2017 vydal žalovaný zajišťovací příkaz č. j. X, kterým žalobci uložil zajistit úhradu dosud nestanovené DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve formě složení jistoty ve výši 650 315 Kč na účet správce daně ve lhůtě do tří dnů od doručení. Žalobce požadovanou jistinu složil na účet správce daně dne 12. 5. 2017.
4. Po skončení daňové kontroly vydal žalovaný dne 7. 8. 2018 platební výměr na DPH č. j. X, kterým vyměřil žalobci daňovou povinnost za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 650 315 Kč. Dne 11. 2. 2019 vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí č. j. X, kterým byl platební výměr na DPH za zdaňovací období říjen 2014 potvrzen a nabyt tak právní moci dne 25. 2. 2019.
5. Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 23. 3. 2022, č. j. 52 Af 22/2019 - 141 (po zrušení rozsudkem NSS ze dne 22. 2. 2023, č. j. 2 Afs 99/2022 - 74 opět rozsudek krajského soudu ze dne 5. 4. 2023, č. j. 52 Af 22/2019-185), bylo z důvodu prekluze lhůty k vyměření daňové povinnosti zrušeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 2. 2019, č. j. X.
6. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 5. 2022 č. j. X byl zrušen platební výměr na DPH za zdaňovací období říjen 2014 ze dne 7. 8. 2018, č. j. X a řízení bylo zastaveno.
7. Dne 7. 6. 2022 žalovaný převedl na účet žalobce částku 650 315 Kč odpovídající částce uhrazené na základě zajišťovacího příkazu, dále částku 223 542 Kč jako úrok z prodlení, kterou zaplatil žalobce za pozdní úhradu stanovené daňové povinnosti (daňová povinnost ve výši 650 315 Kč) a dále částku 199 240 Kč odpovídající nadměrnému odpočtu, který původně uplatnil žalobce v daňovém přiznání.
8. Finanční úřad pro Pardubický kraj přiznal žalobci úrok z důvodu neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně, z částky 199 240 Kč do dne jejího vrácení. Z částky 650 315 Kč přiznal žalovaný žalobci úrok z důvodu neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně, od 26. 2. 2019, tj. od data náhradní lhůty splatnosti (patnáct dní po právní moci rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 2. 2019, č. j. X, jímž byl potvrzen platební výměr na DPH za zdaňovací období říjen 2014) do data jeho vrácení žalobci dne 7. 6. 2022.
9. Žalobce byl o výši úroků vyrozuměn dne 23. 6. 2022 („*Vyrozumění o úroku z neoprávněného jednání správce daně o a úroku z nesprávně stanovené daně*“). Dne 20. 7. 2022 uplatnil žalobce námitku proti uvedenému postupu správce daně podle § 159 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalobce namítal, že mu úrok z částky 650 350 Kč náleží již ode dne složení této částky na účet správce daně na základě zajišťovacího příkazu, neboť rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 5. 2022, č. j. X byl zrušen následný platební výměr na DPH za zdaňovací období říjen 2014 ze dne 7. 8. 2018, č. j. X a řízení bylo zastaveno.
10. Finanční úřad pro Pardubický kraj zamítl námitku rozhodnutím ze dne 22. 9. 2022, č. j. X. K námitce žalobce, že mu měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně, z částky 650 315 Kč již ode dne jejího složení na účet

správce daně na základě zajišťovacího příkazu uvedl, že podle § 254 daňového řádu, v dané věci vznikl úrok z uhrazené daně na základě nezákonného rozhodnutí o stanovení daně ode dne následujícího po náhradním dni splatnosti daně (v té době již byla odpovídající částka složena na účtu správce daně na základě zajišťovacího příkazu, a to od 12. 5. 2017). Pokud jde však o zajišťovací příkaz, pak v dané věci nebyl splněn předpoklad § 254 daňového řádu, neboť zajišťovací příkaz nebyl prohlášen za nezákonný.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

11. Žalobce napadl rozhodnutí o námitce, které vydal Finanční úřad pro Pardubický kraj dne 22. 9. 2022, č. j. X, včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Žalobce navázal na argumentaci uplatněnou v podané námitce. Žalobce tvrdí, že platba provedená na účet správce daně dne 12. 5. 2017 na základě zajišťovacího příkazu ve výši 650 315 Kč nebyla provedena dobrovolně, tudíž úrok z uvedené částky má být žalobci přiznán ode dne úhrady, tj. od 12. 5. 2017 do 7. 6. 2022, nikoliv od uplynutí náhradní splatnosti daně.
12. Žalobce má za to, že úrok přiznaný od 26. 2. 2019 odvozený od náhradní splatnosti stanovené daně nemá oporu v daňovém řádu, výše by totiž byla odvislá od délky odvolacího řízení, což je dle žalobce v rozporu s účelem, kdy má být úrok sankcí za nezákonný zásah do vlastnických práv daňového subjektu.
13. Dále žalobce tvrdí, že úrok měl být přiznán v dvojnásobné výši, neboť platba nebyla provedena dobrovolně, nýbrž na základě zajišťovacího příkazu. Žalobce poukázal na ustanovení § 254 odst. 2 písm. c) daňového řádu, podle kterého se úrok přiznává i z uhrazené částky dle zajišťovacího příkazu. Žalobce dále poukázal na to, že podle § 176 daňového řádu je zajišťovací příkaz exekučním titulem, tedy žalobcovo plnění „je předmětem exekuce“. Na podporu svojí argumentace žalobce připomněl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, dovedil nárok na dvojnásobný úrok z neoprávněného jednání správce daně z faktického zásahu do vlastnictví, „když formální stránku nároku podmínil účastí správce daně“.
14. Žalobce proto navrhl zrušení žalovaného rozhodnutí.
15. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě popřel důvodnost žaloby, setrval na své argumentaci uplatněné v žalovaném rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

III.

Posouzení věci soudem

16. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s) žalobou napadené rozhodnutí bez nařízení veřejného jednání [§ 51 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V dané věci se jednalo o přiznání úroků ve prospěch žalobce jako daňového subjektu z důvodu postupu správce daně, a to za období do 31. 12. 2020 „úrok z neoprávněného jednání správce daně“ podle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném od 31. 12. 2020, přechodná ustanovení zák. č. 283/2020 Sb.) a od 1. 1. 2021 „úrok z nesprávně stanovené daně“ podle § 254 daňového řádu v účinném znění.

17. Soud zdůrazňuje, že zajišťovací příkaz, který byl vydán na DPH za zdaňovací období říjen 2014 (ze dne 25. 4. 2017 č. j. X) nebyl prohlášen za nezákonný ani nicotný. Žalobce přitom uvedený zajišťovací příkaz napadl žalobou, avšak rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 12. 3. 2018, č. j. 52 Af 50/2017-39 byla žaloba zamítnuta. Tento rozsudek již nebyl napaden kasační stížností. Tedy vydaný zajišťovací příkaz prošel testem zákonnosti v rámci soudního přezkumu. K tomu lze citovat z odůvodnění uvedeného rozsudku [16]: „*[S]právce daně a následně i žalovaný podrobně popsali ekonomickou činnost žalobce týkající se jeho obchodních transakcí, přičemž oprávněně dospěli k závěru o podezření na zapojení žalobce v účelově vytvořeném řetězci plátců DPH, ve kterém dochází ke krácení daně. V zajišťovacích příkazech byl popsán způsob obchodování žalobce a jeho obchodních partnerů, krajský soud v této souvislosti odkazuje na konkrétní popis a hodnocení nestandardnosti obchodu žalobce (str. 7 a násl. zajišťovacích příkazů).*“
18. Důvod, pro který došlo na základě shora citovaných soudních rozsudků ke zrušení platebního výměru, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období říjen 2014, a k zastavení řízení, spočíval v uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jak se jednoznačně podává z rozsudku krajského soudu ze dne 5. 4. 2023, č. j. 52 Af 22/2019-185 (též v předchozím rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 52 Af 22/2019 – 141) [48, 49]: „*[Ž]alobní argumentace žalobce, ohledně nesprávného posouzení zapojení žalobce do podvodného řetězce na DPH, byla nedůvodná. Nicméně u zdaňovacího období říjen a listopad 2014 došlo k prekluzi lhůty ke stanovení daně*“. Pokud jde o argumentaci soudu ve vztahu k účasti žalobce na podvodu na DPH, pak zde bylo výslovně uvedeno [48]: „*[S]právnost závěrů daňových orgánů o existenci podvodného řetězce na DPH dokazuje i v nedávné době vydané rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci přímého dodavatele žalobce, společnosti DYNASTY PARTNER, ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 AfS 262/2021 – 40, a v neposlední řadě také především rozsudek Nejvyššího správního soudu, kterým bylo rozhodnutí zdejšího soudu v pořadí podruhé zrušeno (rozhodnutí č. j. 2 AfS 99/2022 – 74).*“
19. Soud shrnuje, že z předestřené argumentace soudních rozhodnutí je jednoznačné, že důvodem zrušení platebního výměru a tedy vzniku úroku z důvodu postupu správce daně ve prospěch žalobce bylo překročení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Z toho však nelze dovozovat nezákonnost vydaného zajišťovacího příkazu, neboť jednak, jak uvedeno, tento prošel soudním testem zákonnosti a jednak, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2023, č. j. 2 AfS 99/2022 – 74, existence podvodu na dani a účast žalobce na tomto podvodu byla prokázána [86]: „*Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že v řízení byla prokázána existence podvodu na dani z přidané hodnoty. Zároveň stěžovatel mohl a měl vědět, že se podvodného řetězce účastní; nepostupoval dostatečně obezřetně a nepřijal opatření, která po něm bylo možno rozumně požadovat, aby svojí účasti na podvodném řetězci zabránil.*“
20. Tedy soud neakceptuje výklad žalobce, podle kterého mu měl být úrok přiznán již ode dne složení finanční částky shora uvedené na účet správce daně na základě vydaného zajišťovacího příkazu, neboť nebyla splněna zákonná podmínka § 254 odst. 1 písm. c) daňového řádu, a to nezákonnost nebo nicotnost zajišťovacího příkazu. Z uvedených důvodů proto nemůže být tento žalobní bod důvodný. Úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně, tak byl žalobci přiznán v souladu s daňovým řádem ode dne následujícího po dni náhradní splatnosti daně, jak požaduje § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu.

21. Je pak zjevné, že ani navazující žalobní bod, totiž požadavek žalobce na přiznání úroku v dvojnásobné výši, nemůže obstát, neboť podle § 254 odst. 5 daňového řádu platí, že *výše úroku z nesprávně stanovené daně podle odstavců 1 až 4 se zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení*. V případě žalobce však exekuční řízení vedeno nebylo, nebylo totiž vůbec zahájeno. Okolnost, že vykonatelný zajišťovací příkaz je uveden v § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu mezi exekučními tituly, neznamená, že vydáním zajišťovacího příkazu je zahájeno exekuční řízení. Řízení o zajišťovacím příkazu není exekučním řízením. Jak stanoví § 178 odst. 1 daňového řádu, *daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení*. Žalobce se snaží dovodit právo na dvojnásobek výše úroku právě tím, že prohlašuje plnění na základě vydaného zajišťovacího příkazu za nedobrovolné a v exekuci, případně odpovídající exekuci. Tento výklad však soud považuje za zcela nepřijatelný, neboť, jak již zdůrazněno, zajišťovací příkaz byl vydán v souladu se zákonem a žádné exekuční řízení nebylo ve věci žalobce zahájeno. Ze shora uvedeného popisu věci je přitom zjevné, že žalobci náleží úrok z důvodu postupu správce daně právě a pouze pro to, že došlo k prekluzi lhůty k vyměření daně. Z této okolnosti přitom nelze žádným způsobem dovozovat nezákonnost či nicotnost zajišťovacího příkazu, který nadto prošel soudním testem zákonnosti. Lze ještě doplnit, že vyslovení zákonnosti či nicotnosti se musí dít zákonem předepsaným způsobem, neboť zde platí zásada presumpce správnosti správního aktu a princip právní jistoty.
22. Pokud jde o žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, pak zde se jednalo o skutkově nesrovnatelný případ s případem žalobce. Uvedeným rozsudkem Nejvyšší správní soud přiznal právo na dvojnásobnou výši úroku za situace, kdy správce daně zřídil zástavní právo na nemovitostech daňového subjektu, který v důsledku toho nedobrovolně prodal nemovitost v lukrativní lokalitě a výtěžek složil na exekuční účet správce daně, a to aniž byl vydán exekuční příkaz na tento způsob exekuce. Zde se však jednalo o zřízení správcovského zástavního práva k nemovitostem, přičemž byly již vydány exekuční výzvy a exekuční příkazy (exekuční příkazy na přikázání pohledávky), tedy již byl prováděn jiný způsob exekuce, přičemž Nejvyšší správní soud výslovně uvedl [41]: *„Rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva je svou povahou blízké úkonům prováděným v rámci exekuce, jmenovitě v exekučním příkazu.“* Soud neshledává žádný rozumný důvod, pro který by měl tento rozsudek aplikovat na zcela odlišnou věc žalobce.
23. K námitce žalobce o tom, že výše úroků může být odvislá od délky odvolacího řízení, je-li v případě stanovení jejich počátku rozhodným dnem den náhradní splatnosti daně, soud uvádí, že je na zákonodárci, jakou právní úpravu zvolil, přičemž jsou zde dány jiné mechanismy, jako např. limity daňového řízení v podobě prekluze pro vyměření daně.

IV.

Závěr a náklady řízení

24. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná. Počátek běhu přiznaných úroků ve prospěch žalobce z důvodu neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávného stanovení daně, byl stanoven v souladu s právní úpravou obsaženou v daňovém řádu, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

25. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v ust. § 60 odst. 1, 7 s. ř. s., když žalobce nebyl v soudním řízení úspěšný a žalovanému jako správnímu orgánu nevznikly takové náklady soudního řízení, které by přesahovaly rozsah jeho běžné úřední činnosti (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Pardubicích dne 31. května 2023

JUDr. Petra Venclová, Ph. D., v. r.
předsedkyně senátu