



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobkyně: **VPI CZ, v. o. s.**, IČO: 03007740,
sídlem Sokolovská 5/49, 186 00 Praha 8,
insolvenční správce úpadce KRATOLIA Trade a. s., IČO:
24843318,
zastoupena Mgr. Ivanem Brambaški, advokátem,
sídlem Letenská 121/8, 118 00 Praha 1,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2022, č. j. 284948/22/2501-50523-507381,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 14. 3. 2022, č. j. 284948/22/2501-50523-507381, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 14. 3. 2022, č. j. 284948/22/2501-50523-507381, kterým byla zamítnuta její námitka proti Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

postupu žalovaného ve věci přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 253a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2021 (dále jen „daňový řád“). Podstatou námitky bylo tvrzení žalobkyně o nároku na vyplacení úroku z pozdě vrácených přeplatků na dani žalobkyni, přičemž žalovaný vyhodnotil námitku jako nedůvodnou, když dle jeho názoru žalobkyni nárok na vyplacení úroku nevznikl, protože námitku napadeným rozhodnutím zamítl.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně předeslala, že požadovala vyplacení úroku z vratitelných přeplatků v souvislosti se svými žádostmi ze dne 30. 5. 2016 (doručenými žalovanému dne 6. 6. 2016), kterými žádala žalovaného o vrácení vratitelných přeplatků, které žalovaný zajistil (i) na základě vydaných zajišťovacích příkazů za účelem zajištění zaplacení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) úpadcem a (ii) z bankovní záruky poskytnuté úpadcem coby distributorem pohonných hmot jako kauce celnímu úřadu, když v důsledku zrušení registrace úpadce jakožto distributora pohonných hmot vznikl úpadci nárok na vrácení kauce.
3. Žalobkyně namítala, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť žalovaný nesprávně dospěl k závěru, že žalobkyni nenáleží úrok z vratitelných přeplatků v souvislosti s jejími žádostmi ze dne 30. 5. 2016, na základě kterých byly požadované přeplatky žalobkyni vráceny až po více než pěti letech dne 16. 12. 2021. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že jí nárok na zaplacení úroku z vratitelných přeplatků v zákonné výši vznikl a zároveň, že žalobkyně jakožto insolvenční správce byla oprávněna žádat o vyplacení úroku do majetkové podstaty úpadce.
4. Žalobkyně argumentovala, že jak v případě § 155 daňového řádu, tak v případě § 253a daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku (zásadně) náleží daňovému subjektu v případě, že na základě (oprávněné) žádosti daňového subjektu nebude přeplatek správcem daně vrácen do 30 dnů. Žalobkyně upozornila, že žádala o vrácení přeplatků prokazatelně již v roce 2016 na základě svých žádostí ze dne 30. 5. 2016. Žalovaný však dle žalobkyně sverpě odmítal požadované vratitelné přeplatky vyplatit. Žalobkyně konstatovala, že samotným vrácením přeplatků se zabýval Krajský soud v Ústí nad Labem ve svých dvou rozsudcích ze dne 24. 2. 2021, č. j. 15 Af 43/2017-80 (přeplatek z bankovní záruky) a č. j. 15 Af 44/2017-78 (přeplatek ze zajišťovacích příkazů), přičemž v obou rozsudcích byl postup žalovaného (nevyhovění žádosti o vrácení přeplatků) označen za nezákonný, napadená rozhodnutí byla zrušena. V návaznosti na to (po opakovaných urgencích ze strany žalobkyně) dne 10. 12. 2021 nadřízený správce daně Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) vydalo rozhodnutí č. j. 46143/21/5300-21441-702127 a č. j. 46135/21/5300-21441-702127, kterými vyhovělo žádostem o vrácení přeplatku (z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů), přičemž následně dne 16. 12. 2021 byly přeplatky (z bankovní záruky i ze zajišťovacích příkazů) v celkové výši 80 103 084,94 Kč vyplaceny do majetkové podstaty úpadce.
5. Dle názoru žalobkyně žalovaný nedostal své zákonné povinnosti a vratitelné přeplatky vyplatil až po uplynutí lhůty 30 dnů stanovené v § 155 odst. 3 daňového řádu, resp. v § 253a daňového řádu, v důsledku čehož žalobkyni vznikl nárok na vyplacení úroku z vratitelných přeplatků v zákonné výši.
6. Žalobkyně poukázala na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí, dle kterého došlo k vrácení přeplatků včas, protože lhůta pro vrácení přeplatků na základě žádostí z roku 2016 běžela až od rozhodnutí OFŘ ze dne 10. 12. 2021, kterým bylo vyhověno žádosti o vrácení přeplatku. S uvedenou argumentací vyjádřila žalobkyně nesouhlas s tím, že lhůta pro vrácení vratitelných přeplatků začala plynout již od doručení původních žádostí žalobkyně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ze dne 30. 5. 2016, tj. ode dne 6. 6. 2016. Uvedený závěr je dle žalobkyně zcela v souladu s právní úpravou a rovněž vyplývá i z odůvodnění rozhodnutí OFŘ ze dne 10. 12. 2021, ve kterém OFŘ rozhodovalo právě ve věci původních žádostí žalobkyně. Žalobkyně zdůraznila, že žádala o vyplacení úroku z vratitelných přeplatků právě v souvislosti se svými původními žádostmi ze dne 30. 5. 2016, nikoliv v souvislosti se svou opakovanou žádostí ze dne 24. 11. 2021 (ta byla činěna toliko z důvodu nečinnosti OFŘ v odvolacím řízení ohledně rozhodnutí ve věci původních žádostí o vrácení přeplatků).

7. Žalobkyně dále uvedla, že jí není zřejmé, na základě jakého zákonného ustanovení by lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku měla plynout až ode dne vydání rozhodnutí OFŘ za situace, kdy o vrácení přeplatků v souladu s § 155 daňového řádu žádala již v roce 2016. Žalovaný dle žalobkyně své závěry nepodporuje žádným odkazem na příslušné zákonné ustanovení či relevantní judikaturu. Z uvedeného důvodu současně žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění, jelikož absence řádného odůvodnění znemožňuje žalobkyni kvalifikovaně se bránit proti napadenému rozhodnutí, formulovat svoji žalobní argumentaci a současně to znemožňuje i soudu napadené rozhodnutí řádně přezkoumat.
8. Žalobkyně dále poukázala na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí, dle kterého přeplatek na osobním daňovém účtu v době podání žádosti o vrácení přeplatku neexistoval, a žalovaný tak nemohl být v prodlení, pokud jej do 30 dnů nevrátil. S uvedenou argumentací vyjádřila žalobkyně nesouhlas s tím, že již ke dni 6. 6. 2016 se nacházel na osobním daňovém účtu úpadce přeplatek v celkové výši 80 334 877,94 Kč, což výslovně potvrdilo OFŘ ve výše zmiňovaném rozhodnutí ze dne 10. 12. 2021.
9. Žalobkyně dále poukázala na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí, dle kterého v případě žalobkyně, kdy se jedná o řešení úpadku konkursem, nevzniká nárok na úrok z vratitelného přeplatku v důsledku analogické aplikace § 243 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně vyjádřila nesouhlas s uvedenou argumentací s tím, že z § 243 odst. 3 daňového řádu žádným způsobem nevyplývá, že by daňový subjekt v úpadku řešeném konkursem měl ztratit nárok na zaplacení úroku z vratitelného přeplatku. Ustanovení § 243 odst. 3 daňového řádu hovoří pouze o úroku z prodlení, nikoliv o úroku z vratitelného přeplatku. Situace, kdy úrok z vratitelného přeplatku nevzniká, jsou dále dle žalobkyně výslovně řešeny v § 253a odst. 3 daňového řádu, přičemž probíhající insolvenční řízení a prohlášený úpadek daňového subjektu řešený konkurzem zde uveden není. Žalovaný tak dle žalobkyně zcela svévolně a nezákonně rozšiřuje zákonné znění daňového řádu a žalobkyni účelově odpírá její právo na úrok z vratitelného přeplatku. Žalovanému jako prvostupňovému správci daně dle názoru žalobkyně nepřísluší činit takto významný zásah do právního řádu, kdy (údajně) analogicky rozšiřuje aplikaci § 243 odst. 3 daňového řádu i na úrok z vratitelného přeplatku. Žalobkyně takový postup žalovaného považuje za zcela nepřípustný, svévolný a nezákonný.
10. Žalobkyně dále poukázala na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí, dle kterého satisfakce ve formě úroků za peněžní prostředky zadržené úpadci nemůže náležet věřitelům ani insolvenčnímu správci, protože zadržování přeplatků správcem daně (žalovaným) nijak nezasáhlo do jejich práv. Žalobkyně nesouhlasila s uvedenou argumentací s tím, že jí není zřejmé, z čeho žalovaný svůj názor dovozuje. Žalovaný dle žalobkyně své závěry nepodporuje žádným odkazem na příslušné zákonné ustanovení či relevantní judikaturu. Z uvedeného důvodu je dle žalobkyně napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění, přičemž absence řádného odůvodnění jí znemožňuje se kvalifikovaně proti napadenému rozhodnutí bránit a formulovat svoji žalobní argumentaci a současně to znemožňuje i soudu napadené rozhodnutí řádně přezkoumat. Dle žalobkyně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

přítom příjmy v podobě úroku z vratitelných přeplatků spadají do majetkové podstaty úpadce v souladu s § 205 a násl. zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), přičemž k majetkové podstatě v případě úpadku řešeného konkurzem má dispoziční oprávnění insolvenční správce v souladu s § 229 insolvenčního zákona. Z žádného ustanovení daňového řádu či insolvenčního zákona dle žalobkyně nevyplývá, že by tyto peněžní prostředky měly náležet mimo majetkovou podstatu úpadce a mimo dispoziční oprávnění insolvenčního správce.

11. Žalobkyně dále poukázala na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí, kdy žalovaný uvedl, že úpadce byl účastníkem řízení ve správním soudnictví, ve kterém byly rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 3. 2021, č. j. 15 Af 36/2016-289, zrušeny pro vady řízení dodatečné platební výměry na DPH a pro nezákonnost platební výměry na úroky, přičemž z uvedeného má žalovaný za to, že dodatečné platební výměry na DPH krajský soud neposoudil jako nezákonné, ale byly zrušeny z procesních důvodů, které nemohl žalovaný ovlivnit. K uvedené argumentaci žalobkyně uvedla, že argumentaci žalovaného považuje za vnitřně rozpornou, nelogickou a nesprávnou, neboť v případě, kdy by dodatečné platební výměry nebyly nezákonné, tak by je nebylo nutné v rámci přezkumu v soudním řízení správním rušit.

Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že navrhuje zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. K žalobní námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí uvedl, že v napadeném rozhodnutí dostatečně odůvodnil, proč nevznikly úroky z pozdě vráceného přeplatku, a proto nepovažuje své rozhodnutí za nepřezkoumatelné.
13. K žalobní námitce, že žalovaný neuvedl žádné zákonné ustanovení ani judikaturu, na základě kterých by měla lhůta pro vrácení přeplatku plynout až ode dne rozhodnutí OFŘ o vrácení přeplatku (10. 12. 2021), když o vrácení přeplatku bylo žádáno již v roce 2016, žalovaný uvedl, že přeplatek byl vrácen na základě rozhodnutí OFŘ ze dne 10. 12. 2021, které v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uvedlo, že se jedná o přeplatek vzniklý zánikem účinnosti zajišťovacích příkazů. Účinnost zajišťovacích příkazů dle žalovaného zanikla pravomocným stanovením daně, tj. přezkumným jednáním dne 22. 2. 2016. Po dobu účinnosti zajišťovacích příkazů nemohl dle žalovaného existovat přeplatek, protože byl evidován nedoplatek z důvodu povinnosti úpadce složit jistinu na úhradu daně. Zákonnost zajišťovacích příkazů byla dle žalovaného potvrzena rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 10. 2018, č. j. 15 Af 46/2015-154, a navazujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99.
14. Žalovaný poukázal na rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 2. 2021, č. j. 15 Af 43/2017-80 a č. j. 15 Af 44/2017-78, kterými byla potvrzující rozhodnutí OFŘ o nevrácení přeplatku zrušena na základě právního názoru vysloveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, kterým byl přelomově změněn výklad § 168 odst. 4 daňového řádu. Dle výkladu zastávaného před tímto rozsudkem Nejvyššího správního soudu se dle žalovaného stala doměřená daň, která v době vydání zajišťovacích příkazů ještě nebyla stanovena, splatnou ke dni stanovení, za což se považovalo datum vydání, respektive doručení dodatečného platebního výměru. Žalovaný až do vydání zmíněného rozsudku považoval daň doměřenou po vydání zajišťovacích příkazů za splatnou okamžikem doručení dodatečných platebních výměrů, takže nemohl na osobním daňovém účtu evidovat žádný přeplatek. Žalovaný vycházel z toho, že je pro něj Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

závazný výrok dodatečných platebních výměrů, ve kterých je uvedeno, že je daň splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 daňového řádu ihned po doručení tohoto platebního výměru. Navíc byl žalovaný dle svých slov vázán také rozhodnutími svého nadřízeného orgánu (OFŘ), který svými rozhodnutími potvrdil, že správce daně postupoval správně, když žádostem o vrácení přeplatku nevyhověl.

15. Žalovaný upozornil, že krajský soud v právě zmíněných dvou rozsudcích nezrušil prvostupňová rozhodnutí žalovaného o nevrácení přeplatku pro nezákonnost, nýbrž zrušil pouze rozhodnutí OFŘ. Z uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že přeplatek mohl být vrácen až na základě následného rozhodnutí OFŘ.
16. Žalovaný konstatoval, že dne 6. 6. 2016 na osobním daňovém účtu úpadce přeplatek neevidoval. Ke změnám v evidenci daní došlo až na základě zrušujících rozsudků krajského soudu, a to zpětně. Proto OFŘ ve svých rozhodnutích ze dne 10. 12. 2021, kterými vyhovělo žádostem o vrácení přeplatku, uvádělo žalobkyni citovanou pasáž, že přeplatek byl evidován již ke dni 6. 6. 2016.
17. Žalovaný upozornil, že se zabýval i tím, zda žalobkyni vznikl nárok na jí požadované úroky z přeplatku za situace, kdy bylo dne 7. 10. 2015 rozhodnuto o úpadku dlužníka KRATOLIA Trade a. s., IČO: 24843318, a dne 19. 2. 2016 byl prohlášen konkurs na majetek dlužníka. Dle žalovaného platí, že pokud § 243 odst. 3 daňového řádu stanoví, že ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku nevzniká k daňové pohledávce úrok z prodlení, pak by shodnou optikou mělo být nahlíženo na úrok z přeplatku. Dle žalovaného je nutné rozlišovat mezi právy daňového subjektu (v tomto případě úpadce) a právy insolvenčního správce (žalobkyně). Úroky hrazené správcem daně jsou paušalizovanou náhradou škody a vyjadřují cenu peněz, respektive ekonomickou náhradu za peněžní prostředky, se kterými nemohl daňový subjekt nakládat. Dle názoru žalovaného v tomto případě úpadce nemohl s případným přeplatkem nakládat, a proto mu nemohla vzniknout žádná ekonomická újma. Insolvenční správce byl povinen nakládat s majetkovou podstatou jen tak, jak to umožňuje insolvenční zákon. Dle přesvědčení žalovaného insolvenčnímu správci ani věřitelům tak nemůže náležet ekonomická náhrada za peněžní prostředky, se kterými nemohli v průběhu insolvenčního řízení nakládat.
18. Podle názoru žalovaného v případě žalobkyně existuje další okolnost, ke které je povinen soud přihlídnout. Žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 2. 2015, č. j. 15 Af 93/2012-65, ve kterém dle žalovaného soud dospěl k závěru, že je nepřípustné, aby se daňový subjekt dovolával nároku, který měl původ v kriminálním jednání (simulovaný řetězcový obchod) a používal jej jako podporu pro své další úkony, neboť toto počínání je v příkrém rozporu s dobrými mravy a s římskoprávními zásadami, že z bezpráví nemůže povstat právo, nebo že nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti. Dle žalovaného uvedený rozsudek přesně dopadá na situaci úpadce, a tedy i žalobkyně. Žalovanému je z jeho činnosti známo, že osoby jednající za úpadce jako statutární orgány byly pravomocně odsouzeny za zločin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a to právě DPH za zdaňovací období roku 2014. Žalobkyně se tedy domáhá úhrady úroků z přeplatků, které vznikly tím, že žalovaný musel vrátit do majetkové podstaty platby použité na úhradu doměřené daně, jež byla doměřena právě v důsledku existence simulovaného řetězcového podvodu, za který byly odsouzeny osoby jednající za úpadce. Za této situace je dle žalovaného zaplacení úroků z přeplatků žalobkyni v příkrém rozporu s dobrými mravy. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 8. 4. 2022, č. j. 15 To 80/2021-35377.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Replika žalobkyně

19. Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou ze dne 1. 7. 2022, ve které uvedla, že žalovaným zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, není žádným přelomovým rozhodnutím, kterým by byl změněn výklad § 168 odst. 4 daňového řádu ohledně splatnosti doměřené daně. Ze zmíněného rozsudku nevyplývá, že by se Nejvyšší správní soud vymezoval vůči předchozí odlišné judikatuře, přičemž ve věci rozhodoval tříčlenný senát, což svědčí rovněž o tom, že se nejednalo o změnu výkladu oproti stávající judikatuře.
20. K tvrzení žalovaného, že se cítil být vázán výrokem dodatečných platebních výměrů, dle nichž tyto jsou splatné ihned po jejich doručení, žalobkyně uvedla, že tato skutečnost není podstatná pro rozhodnutí o podané žalobě, neboť vznik nároku na úrok není nikterak svázán se subjektivním přesvědčením pracovníka správce daně.
21. Dle žalobkyně žalovaný zcela zaměňuje hmotněprávní a procesní důsledky prohlášení konkurzu. Samotná skutečnost, že do řízení vstoupil insolvenční správce nemá vliv na otázku, zda je žalovaný povinen uhradit požadovaný úrok. Podstata věci spočívá v tom, že žalovaný dlouhodobě a protiprávně zdržoval finanční prostředky, které náležejí do majetkové podstaty dlužníka, a za toto své protiprávní počínání byl povinen nést odpovědnost.
22. Dle žalobkyně je zcela absurdní poukaz žalovaného na údajné kriminální jednání statutárního orgánu úpadce, jež má dopadat i na žalobkyni, která je insolvenčním správcem. Úkolem insolvenčního správce, který úrok vymáhá, je dosažení uspokojení přihlášených věřitelů v souladu s aplikovatelnými právními předpisy, přičemž tuto úlohu žalobkyně plní od samého počátku, avšak žalovaný jí v tom usilovně brání, když pro sebe nárokuje finanční prostředky, jež měly být rozděleny mezi všechny věřitele dlužníka (úpadce).

Ústní jednání soudu

23. Při soudním jednání konaném dne 10. 1. 2024 zástupce žalobkyně odkázal na podanou žalobu a repliku, přičemž stručně rekapituloval žalobní argumentaci.
24. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání odkázala na vyjádření žalovaného k žalobě, přičemž stručně rekapitulovala argumentaci žalovaného. Dále vyjádřila pochybnosti, zda je žalobce aktivně legitimován v tomto soudním řízení, k čemuž poukázala na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, ze kterého dovozovala, že by účastníkem řízení měl být úpadce a nikoli insolvenční správce, obdobně jako v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 36/2016, ve kterém soud zrušil dodatečné platební výměry žalovaného ze dne 29. 7. 2015. Dále konstatovala, že v rozsudku ze dne 24. 2. 2021, č. j. 15 Af 43/2017-80, kterým bylo řešeno vrácení přeplatku z bankovní záruky (kauce distributora pohonných hmot) zdejší soud uvedl, že žalovaný nepostupoval správně, když od celních orgánů vyžádal zmíněnou kauci na úhradu daňového nedoplatku, z čehož žalovaný nyní dovozuje, že pokud by postupoval správně a kauci by nevyžádal, tak by banka neplnila, proč by do majetkové podstaty úpadce nepříbyly žádné finanční prostředky. Za takové situace dle žalovaného není dán nárok na úrok z přeplatku, jelikož není zřejmé, z čeho by takový úrok měl být počítán.

Posouzení věci soudem

25. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

26. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
27. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že skutková situace byla taková, jak ji shodně popsala žalobkyně v úvodu žaloby a žalovaný ve vyjádření k žalobě. Ve stručnosti soud rekapituluje, že žalobkyně požadovala vyplacení úroku z vratitelných přeplatků v souvislosti se svými žádostmi ze dne 30. 5. 2016 (doručenými žalovanému dne 6. 6. 2016), kterými žádala žalovaného o vrácení vratitelných přeplatků, které žalovaný zajistil (i) na základě vydaných zajišťovacích příkazů za účelem zajištění zaplacení DPH úpadcem a (ii) z bankovní záruky poskytnuté úpadcem coby distributorem pohonných hmot jako kauce celnímu úřadu. Za uvedeného stavu žalobkyně jakožto insolvenční správce úpadce žádala žalovaného o vyplacení úroku z vratitelných přeplatků v zákonné výši, a to do majetkové podstaty úpadce.
28. Žádost o vrácení přeplatku vzniklého na základě bankovní záruky (kauce distributora pohonných hmot) byla v plném rozsahu zamítnuta rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 7. 2016, č. j. 1606185/16/2501-50523-507095. Následně OFŘ rozhodnutím ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4781/17/5300-21441-702127, zamítlo odvolání žalobkyně ve věci a potvrdilo prvostupňové rozhodnutí žalovaného o nevrácení přeplatku. Proti rozhodnutí OFŘ podala žalobkyně správní žalobu ke zdejšímu soudu, který rozsudkem ze dne 24. 2. 2021, č. j. 15 Af 43/2017-80, vyhověl žalobě, rozhodnutí OFŘ zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Řízení o kasační stížnosti OFŘ pak bylo zastaveno pro její zpětvzetí.
29. Žádost o vrácení přeplatku vzniklého na základě zajišťovacích příkazů byla rovněž v plném rozsahu zamítnuta rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 7. 2016, č. j. 1605415/16/2501-50523-507095. Následně OFŘ rozhodnutím ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4782/17/5300-21441-702127, zamítlo odvolání žalobkyně ve věci a potvrdilo prvostupňové rozhodnutí žalovaného o nevrácení přeplatku. Proti rozhodnutí OFŘ podala žalobkyně správní žalobu ke zdejšímu soudu, který rozsudkem ze dne 24. 2. 2021, č. j. 15 Af 44/2017-78, vyhověl žalobě, rozhodnutí OFŘ zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Řízení o kasační stížnosti OFŘ pak bylo zastaveno pro její zpětvzetí.
30. Dne 10. 12. 2021 OFŘ vydalo rozhodnutí č. j. 46143/21/5300-21441-702127 a č. j. 46135/21/5300-21441-702127, kterými vyhovělo oběma žádostem o vrácení přeplatku (ze zajišťovacích příkazů a z bankovní záruky), přičemž následně na základě vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 15. 12. 2021, č. j. 2415267/21/2501-50523-507381, byly přeplatky (ze zajišťovacích příkazů a z bankovní záruky) v celkové výši 80 103 084,94 Kč vyplaceny dne 16. 12. 2021 do majetkové podstaty úpadce.
31. Z obsahu správního spisu stojí za zmínku dále skutečnost, že žalovaný vydal dne 29. 7. 2015 dodatečné platební výměry na DPH, kterými podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147 a § 143 daňového řádu doměřil úpadci daň z přidané hodnoty a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu sdělil úpadci výši penále z doměřené daně za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013 a leden až prosinec 2014. Zdejší soud rozsudkem ze dne 24. 3. 2021, č. j. 15 Af 36/2016-289, zrušil zmíněné dodatečné platební výměry pro vadu řízení dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Proti zrušujícímu rozsudku zdejšího soudu podal žalovaný kasační stížnost, která byla zamítnuta jako nedůvodná rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2021, č. j. 9 Afs 71/2021-52.

32. Soud se předně zabýval nově uplatněnou námitkou žalovaného ohledně nedostatku aktivní legitimace žalobkyně jakožto insolvenčního správce v tomto soudním řízení, kdy žalovaný s odkazem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, dovozoval, že by účastníkem řízení měl být úpadce a nikoli insolvenční správce. Soud nesouhlasí s argumentací žalovaného. V projednávané věci se jedná o vymáhání plnění (vratitelného přeplatku) do majetkové podstaty úpadce. Podle § 294 odst. 1 insolvenčního zákona platí, že *„insolvenční správce je povinen uplatnit a vymáhat ve prospěch majetkové podstaty dlužníkovy pohledávky.“* Takovou pohledávkou, kterou je insolvenční správce povinen uplatnit a vymáhat jsou nepochybně i pohledávky úpadce za správcem daně z titulu vratitelného přeplatku a úroku z vratitelného přeplatku. Jak plyne z jiných soudních rozhodnutí, takové nároky standardně vůči správci daně vymáhá insolvenční správce a nikoli úpadce (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 6 Afs 197/2018-30, a ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65). Proto i v řízeních vedených u zdejšího soudu pod sp. zn. 15 Af 43/2017 a 15 Af 44/2017, kde se jednalo o vrácení přeplatku, vystupoval jako žalobce insolvenční správce a nikoli úpadce. V žalovaném zmiňovaném rozsudku zdejšího soudu ze dne 24. 3. 2021, č. j. 15 Af 36/2016-289, je skutečně uveden jako žalobce přímo úpadce, zatímco insolvenční správce byl uveden jako osoba zúčastněná na řízení. V daném rozsudku se však nejednalo o vymáhání plnění do majetkové podstaty, nýbrž o zrušení dodatečných platebních výměrů, proto nebyl důvod, aby insolvenční správce byl přímo žalobcem. V žalovaném odkazovaném rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, byla primárně řešena otázka vlivu zjištění úpadku na soudní řízení, kdy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru: *„Skutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušení řízení), § 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a § 140c (nově zahájená řízení) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, se na správní soudnictví nevztahují.“* Zdejší soud podotýká, že v § 140a, § 140b a § 140c insolvenčního zákona, kterými se zabýval Nejvyšší správní soud, vůbec není řešena otázka, zda účastníkem soudního řízení má být insolvenční správce, či úpadce. Uvedenou otázkou se zabýval v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud jen okrajově a ve vztahu k jím projednávané věci, kdy se jednalo o uložení pokuty za nezemědělské užívání zemědělské půdy bez souhlasu k jejímu odnětí ze zemědělského půdního fondu. Pokuta byla uložena nikoli insolvenčnímu správci, nýbrž přímo úpadci, přičemž Nejvyšší správní soud řešil, kdo má být účastníkem soudního řízení, zda úpadce, či insolvenční správce, přičemž konstatoval: *„Orgány veřejné správy zásadně nejsou omezeny v tom, aby po dobu účinků rozhodnutí o úpadku i nadále uplatňovaly vůči dlužníkovi svou zákonem vymezenou pravomoc, a dlužník i nadále zůstává tím, kdo jako účastník řízení má procesní práva a povinnosti a procesní způsobilost podle obecných pravidel správního (a tedy i daňového) práva procesního.“* Zdejší soud konstatuje, že ve věci řešené Nejvyšším správním soudem se nejednalo o pohledávku vymáhanou ve prospěch majetkové podstaty úpadce, pročez nebyl důvod, aby insolvenční správce

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vystupoval jako žalobce. Soud proto uzavírá, že neshledal důvodnou námitku žalovaného ohledně nedostatku aktivní legitimace žalobkyně v tomto soudním řízení.

33. Podle § 253a odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, platí, že *„základem pro výpočet úroku z vratitelného přeplatku je vratitelný přeplatek, který nebyl v souladu se zákonem vrácen, použit nebo převeden.“* Podle odstavce 2 téhož ustanovení *„úrok z vratitelného přeplatku vzniká ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho vrácení, použití nebo převedení.“*
34. Podle bodu 11 přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. (novely daňového řádu účinné od 1. 1. 2021) platí, že *„úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“* Podle bodu 12 přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. platí, že *„na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“*
35. Podle § 155 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platí, že *„pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhoví, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky.“*
36. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platí, že *„je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.“*
37. Podle § 155b odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, platí, že *„správce daně vrátí vratitelný přeplatek na žádost daňového subjektu do 30 dnů ode dne obdržení žádosti o vrácení vratitelného přeplatku.“*
38. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 platí, že *„dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.“* První věta citovaného ustanovení představuje speciální právní úpravu ve vztahu k úpravě obecné obsažené v § 143 odst. 5 daňového řádu, podle něhož platí, že *„je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.“*
39. Podle § 242 odst. 2 daňového řádu platí, že *„pro potřeby insolvenčního řízení je za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek s tím, že přeplatek vzniklý na základě Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.“*

daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání.“

40. Podle § 243 odst. 2 daňového řádu platí, že „*ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabývá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci.*“ Podle odstavce 3 téhož ustanovení platí, že „*ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku nevzniká k daňové pohledávce, která není pohledávkou za majetkovou podstatou, úrok z prodlení.*“
41. Soud při posouzení, zda žalobkyni vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku, vycházel ze svých rozsudků vydaných dne 24. 2. 2021, č. j. 15 Af 43/2017-80 a č. j. 15 Af 44/2017-78, ve kterých se zabýval vratitelností přeplatků z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů. Proto v další části tohoto rozsudku jsou reprodukovány závěry soudu uvedené ve zmíněných dvou rozsudcích, přičemž tyto závěry byly v obou rozsudcích shodné.
42. Výkladem výše citovaných ustanovení daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, v němž vyslovil, že „§ 168 odst. 4 daňového řádu je tedy speciálním ustanovením vůči § 143 odst. 5 tohoto zákona, avšak jen v tom rozsahu, že nepočítá s patnáctidenní pariční lhůtou. Nemodifikuje pravidlo, že daň stanovená správcem daně dodatečným platebním výměrem (popřípadě její příslušenství) se stává splatnou až tehdy, nabude-li toto rozhodnutí právní moci.“ S tímto právním názorem se zdejší soud plně ztotožňuje a v dalším odůvodnění z něj vychází.
43. V projednávané věci to znamená, že dodatečné platební výměry ze dne 29. 7. 2015, jimiž správce daně úpadci doměřil DPH za zdaňovací období měsíců března až prosince 2014 v celkové výši 88 630 863 Kč sice byly dne 7. 8. 2015 doručeny úpadci, nicméně tím ještě nedošlo ke stanovení daně ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu, neboť daň nebyla stanovena pravomocně. Úpadce totiž podal proti zmíněným dodatečným platebním výměrům odvolání, o kterém žalovaný nestihl rozhodnout před přezkumným jednáním konaným dne 22. 2. 2016, při němž byly přezkoumány pohledávky správce daně. Teprve tímto dnem v souladu s § 243 odst. 2 daňového řádu nabyly dodatečné platební výměry ze dne 29. 7. 2015 právní moci, tedy jimi byla pravomocně stanovena daň a staly se splatnými ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu.
44. Veden těmito úvahami soud dospěl k jednoznačnému závěru, že splatnost DPH za zdaňovací období měsíců března až prosince 2014 doměřené úpadci dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 7. 2015 nenastala k datu 7. 8. 2015, jak tvrdí žalovaný, a nenastala ani před rozhodnutím o úpadku úpadce ze dne 7. 10. 2015. To znamená, že správce daně „započítal“ plnění z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů na daň, která nebyla splatná. V tomto ohledu tedy nebyly splněny podmínky § 242 odst. 2 daňového řádu.
45. Soud zdůrazňuje, že správce daně je oprávněn stanovit splatnost daně výhradně v intencích platné právní úpravy, jak byla vyložena výše, a pokud se od ní odchýlí, nelze k takovémuto údaji o splatnosti daně přihlížet, neboť není v souladu se zákonem. Podle názoru soudu proto není relevantní, jaký údaj o splatnosti daně byl uveden v dodatečných platebních výměrech ze dne 29. 7. 2015, neboť ty se staly splatnými až v okamžiku, kdy nabyly právní moci.
46. V předchozích odstavcích byly reprodukovány závěry zdejšího soudu uvedené v rozsudcích ze dne 24. 2. 2021, č. j. 15 Af 43/2017-80 a č. j. 15 Af 44/2017-78, ve kterých se soud zabýval vratitelností přeplatků z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů. S uvedenými závěry se soud v nyní posuzované věci ztotožňuje, přičemž pro účely posouzení nároku na úrok z vratitelného přeplatku na zmíněné závěry z předchozích řízení argumentačně navazuje. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

47. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 1. 9. 2016, č. j. 10 Afs 208/2015-36, zabýval vratitelností přeplatku v insolvenčním řízení, přičemž uvedl: „*Daňový řád upravuje způsob nakládání s případným přeplatkem v ustanoveních § 242 odst. 2 a 3, které jsou zvláštními ustanoveními (lex specialis) k § 154 odst. 2 daňového řádu, obsahujícímu tzv. test vratitelnosti. Zmíněný test je zvláštním druhem započtení, které je pro potřeby insolvenčního řízení modifikováno tak, aby nezakládalo neoprávněné zvýhodnění správce daně oproti ostatním věřitelům (srov. výše citovaný nálezn Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 48/06 a ustanovení § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona, obdobně omezujícího soukromoprávní započtení). Podle ustanovení § 242 odst. 2 daňového řádu se přeplatek z daňových povinností vzniklých nejpozději dnem předcházejícím rozhodnutí o úpadku použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za podstatou, tj. těch pohledávek, které vznikly před rozhodnutím o úpadku (a contrario § 242 odst. 1 daňového řádu). Účelem zvláštní úpravy započtení je podle rozsudku čj. 7 Afs 64/2011-55 „dosáhnout toho, že pohledávky věřitelů za dlužníkem, včetně pohledávek daňových, budou až na výjimky vypořádány koncentrovaně, tedy v rámci procedury insolvenčního řízení, a vyloučit samostatné uspokojování věřitelů mimo rámec insolvenčního řízení.“ Přeplatek tedy může být správcem daně použit k započtení pouze těch pohledávek, jež uplatnil přihláškou v insolvenčním řízení, přičemž toto započtení je časově omezeno okamžikem přezkoumání přihlášených pohledávek v přezkumném řízení. Pokud k započtení za zmíněných podmínek nedojde, přeplatek již nemůže být správcem daně jiným způsobem využit, v důsledku čehož se stává automaticky vratitelným a náleží do majetkové podstaty úpadce (shodně viz Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. II. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1414–1416, a výklad staré, avšak v podstatě shodné úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků v rozsudku čj. 7 Afs 64/2011-55).“ S citovaným judikátem se zdejší soud plně ztotožňuje.*
48. V poměrech projednávané věci soud konstatuje, že dodatečné platební výměry na DPH vydané žalovaným dne 29. 7. 2015 se týkaly daňových povinností za roky 2013 a 2014. Jednalo se tedy o daňové povinnosti, které vznikly v letech 2013 a 2014 dle jednotlivých zdaňovacích období. V tomto směru soud zdůrazňuje, že okamžik vzniku daňových povinností se váže právě k jednotlivým zdaňovacím obdobím, za která je daň doměřena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, zejména body 58 až 60). Insolvenční řízení ohledně úpadce bylo zahájeno dne 21. 5. 2015 a rozhodnutí o úpadku bylo vydáno dne 7. 10. 2015, z čehož je zřejmé, že v případě zmíněných dodatečných platebních výměrů se jednalo o daňové povinnosti vzniklé před zahájením insolvenčního řízení a před rozhodnutím o úpadku. Za této situace není pochyb o tom, že dodatečné platební výměry nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou (§ 168 insolvenčního zákona). Přeplatky (z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů) vzniklé na základě těchto daňových povinností mohly být žalovaným použity v souladu s § 242 odst. 2 daňového řádu pouze na úhradu splatných daňových pohledávek nejpozději do jejich přezkoumání, ke kterému došlo při přezkumném jednání dne 22. 2. 2016. V době, kdy probíhalo přezkumné jednání však pohledávky správce daně (žalovaného) z dodatečných platebních výměrů nebyly ještě pravomocné a splatné, jelikož jejich právní moc a splatnost nastala v souladu s § 243 odst. 2 daňového řádu až ukončením přezkumného jednání (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 1. 2019, č. j. 29 ICdo 4/2017-350, bod 70). Za této situace nemohl žalovaný použít plnění z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů na úhradu pohledávek z dodatečných platebních výměrů, neboť takový postup byl v rozporu s § 242 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný měl tudíž uvedené přeplatky vyplatit do majetkové podstaty úpadce dle žádostí insolvenčního správce (žalobkyně) ze dne 30. 5. 2016.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

49. Soud se následně věnoval jednotlivým žalobním námitkám, ve kterých žalobkyně polemizovala s jednotlivými názory žalovaného v napadeném rozhodnutí, na základě kterých dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyni nevznikl nárok na zaplacení úroku.
50. Na straně 3 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: *„Daňový subjekt požaduje vyplacení úroku z pozdě vráceného přeplatku od uplynutí 30denní lhůty pro vrácení přeplatku dle žádosti do okamžiku vrácení dle § 155 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31.12.2020 (§ 253a daňového řádu, ve znění účinném od 1.1.2021). Správce daně k tomu uvádí, že vyplatil přeplatek ve lhůtách na základě rozhodnutí OFŘ ze dne 10.12.2021 a proto nevznikl nárok na vyplacení úroku z vratitelných přeplatků.“* K uvedené citaci soud uvádí, že nesouhlasí se žalobkyní, že by citovaný závěr žalovaného byl nepřezkoumatelný, neboť žalovaný v něm vysvětlil svůj postoj k nároku na úrok tak, že tento nárok vznikl až v souvislosti se dvěma rozhodnutími OFŘ, kterými byla změněna prvostupňová rozhodnutí žalovaného v tom směru, že žádostem o vrácení přeplatku bylo vyhověno. Názor žalovaného je srozumitelně vyjádřen a soud ho považuje v kontextu s další argumentací žalovaného v napadeném rozhodnutí, o které bude řeč dále, za přezkoumatelný. Jinak ovšem soud přisvědčuje žalobkyni, že uvedený názor žalovaného je věcně nesprávný. S ohledem na výše citovaná přechodná ustanovení daňového řádu je zřejmé, že vznik nároku na úrok se posuzuje dle právní úpravy daňového řádu účinné do 31. 12. 2020. Podle § 155 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, platí, že pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti o vrácení přeplatku. Žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku jsou datované dnem 30. 5. 2016 a žalovaný je obdržel dne 6. 6. 2016. Od data obdržení žádostí tudíž běžela lhůta 30 dnů, ve které měl žalovaný přeplatky vyplatit žalobkyni (do majetkové podstaty úpadce). Skutečnost, že žalovaný plnění získaná z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů v rozporu s platnou právní úpravou započítal na dodatečné platební výměry, jak bylo konstatováno výše, nic nemění na počátku a běhu lhůty 30 dnů pro vrácení přeplatku. V návaznosti na marné uplynutí lhůty 30 dnů, kdy nedošlo k vrácení přeplatků, vznikl žalobkyni nárok na úroky z přeplatků dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, přičemž tyto úroky nabíhaly do vyplacení přeplatků žalobkyni, k čemuž došlo až v prosinci 2021. Soud proto přisvědčuje žalobkyni, že jí vznikl nárok na úroky z přeplatků za období více než pěti let.
51. Na straně 3 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: *„Rozhodnutí o přeplatku je vydáváno v rovině platební a vychází ze stavu osobního daňového účtu (dále jen „ODÚ“) ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku (případně následujících 60 dní). Nelze zpětně revidovat dříve podané (a rozhodnuté) žádosti o vrácení přeplatku v souvislosti s případnými budoucími zásahy do ODÚ v rovině nalézací. Přeplatek na ODÚ v době podání žádosti neexistoval, správce daně tak nemohl být v prodlení, pokud jej do 30 dnů nevrátil.“* S uvedenou argumentací žalovaného soud nesouhlasí a přisvědčuje žalobkyni, že již ke dni 6. 6. 2016 se nacházel na osobním daňovém účtu úpadce přeplatek v celkové výši 80 334 877,94 Kč, což výslovně potvrdilo OFŘ ve výše zmiňovaném rozhodnutí ze dne 10. 12. 2021. Uvedený přeplatek se objevil na osobním daňovém účtu úpadce de facto zpětně v souvislosti se zrušením dodatečných platebních výměrů na DPH. Již výše však soud vysvětlil, že žalovaný postupoval nesprávně, když zmíněná plnění (z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů) započítal na úhradu DPH stanovené dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 7. 2015. Nesprávný postup žalovaného však nemůže vést k odmítnutí nároku žalobkyně na úrok z vratitelného přeplatku dle platné právní úpravy. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že skutečnost, že dodatečné platební výměry ze dne 29. 7. 2015 byly zrušeny rozsudkem zdejšího soudu ze dne 24. 3. 2021, č. j. 15 Af 36/2016-289, pro vadu řízení dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., není Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

důvodem k tomu, proč v nyní projednávané věci soud shledal, že žalobkyně má nárok na úrok z vratitelného přeplatku. Podstatná je totiž skutečnost vysvětlená již výše, že žalovaný vůbec nebyl oprávněn plnění získaná z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů použít na úhradu dodatečných platebních výměrů, nýbrž je měl vyplatit do majetkové podstaty úpadce již v roce 2016 dle žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku. Z tohoto pohledu je bez významu skutečnost, zda dodatečné platební výměry byly samy o sobě zákonné či nikoli. Podstatné nejsou ani důvody, pro které došlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů výše zmíněným rozsudkem zdejšího soudu, neboť i kdyby zmiňované dodatečné platební výměry nebyly zrušeny a zůstaly by v platnosti, pořád platí výše uvedený závěr soudu o nemožnosti zápočtu plnění získaných žalovaným z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů na úhradu zmíněných dodatečných platebních výměrů, jak bylo podrobně vysvětleno výše.

52. Na straně 3 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „V případě výše uvedeného daňového subjektu existuje zvláštní situace v tom, že daňový subjekt je v úpadku řešeném konkurzem. Z ustanovení § 243 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku nevzniká k daňové pohledávce, která není pohledávkou za majetkovou podstatou, úrok z prodlení. Je-li úrok z prodlení úrokem reparačním, vyjadřujícím hodnotu peněz, je zřejmé, že okamžikem rozhodnutí o úpadku ve vztahu ke správci daně jakožto věřiteli tato funkce úroku odpadá. Úrok z pozdě vráceného přeplatku je zrcadlovým úrokem k úroku z prodlení. Je-li tedy dle ustanovení § 243 odst. 3 daňového řádu postupováno vůči správci daně tak, že nevzniká úrok z prodlení, musí být stejně nahlíženo i na úrok z pozdě vráceného přeplatku a tento nevzniká.“ Žalobkyně nesouhlasila s uvedenou argumentací žalovaného, když v žalobě namítala, že žalovaný svévolně a nezákonně rozšiřuje zákonné znění daňového řádu a žalobkyni účelově odprá její právo na úrok z vratitelného přeplatku.
53. Podle § 243 odst. 3 daňového řádu platí, že „ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku nevzniká k daňové pohledávce, která není pohledávkou za majetkovou podstatou, úrok z prodlení.“
54. Zmíněné ustanovení navazuje na § 170 insolvenčního zákona, dle kterého se v insolvenčním řízení neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku úroky z prodlení z pohledávek přihlášených věřitelů, vzniklých před rozhodnutím o úpadku, pokud přirostly až v době po tomto rozhodnutí. Daňový řád je v § 243 odst. 3 z hlediska věřitelů (správců daně) přísnější oproti úpravě v § 170 insolvenčního zákona, jelikož stanoví, že tento úrok z prodlení ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku vůbec nevzniká, zatímco insolvenční zákon stanoví, že se takový úrok z prodlení v insolvenčním řízení neuspokojuje. Dle názoru soudu však nelze dovodit, jak to činí žalovaný, že když daňový řád v § 243 odst. 3 vylučuje vznik úroku z prodlení k daňové pohledávce, tak že „zrcadlově“ není dán nárok na úrok z vratitelného přeplatku. S takovou argumentací soud nesouhlasí. Dle žalovaného plní úrok z prodlení reparační funkci, přičemž tato funkce odpadá okamžikem rozhodnutí o úpadku. Soud souhlasí se žalovaným, že úrok z prodlení plní reparační funkci, když dle judikatury úrok z prodlení představuje paušalizovanou náhradu škody (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2023, č. j. 8 Afs 76/2022-71). Nicméně soud nesouhlasí se žalovaným, že by reparační funkce úroku z prodlení (paušalizovaná náhrada škody) trvala jen do rozhodnutí o úpadku, neboť škoda může vznikat i po rozhodnutí o úpadku. Dle názoru soudu zmiňovaná právní úprava daňového řádu a insolvenčního zákona neumožňující uspokojení úroku z prodlení v insolvenčním řízení (§ 170 insolvenčního zákona) či dokonce zamezující vzniku úroku z prodlení po rozhodnutí o úpadku (§ 243 odst. 3 daňového řádu) reflektuje skutečnost, že insolvenční řízení probíhá dlouhou dobu, přičemž je vhodné stanovit určitou hranici pro příslušenství přihlášených pohledávek. Pohledávky, které nejsou

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pohledávkami za majetkovou podstatou, a je tudíž třeba je přihlásit v insolvenčním řízení, což je i případ daňových pohledávek dle zmiňovaných dodatečných platebních výměrů ze dne 29. 7. 2015, jsou uspokojovány až v závěru insolvenčního řízení při rozvrhu výtěžku, což může trvat řadu let. Toto prodlení však již dlužník, který je v úpadku, nemůže ovlivnit, neboť prodlení je důsledkem postupu dle insolvenčního zákona. Proto se jeví soudu logické, že je v § 243 odst. 3 daňového řádu stanoveno, že úrok z prodlení k daňové pohledávce po rozhodnutí o úpadku nevzniká. V opačném případě, kdy správce daně má vrátit přeplatek, je však situace značně odlišná, neboť při vrácení přeplatku závisí na správci daně, zda a kdy přeplatek vrátí. Správce daně se může vyhnout vzniku či nárůstu úroku z přeplatku tím, že co nejdříve vrátí daňovému subjektu jeho přeplatek. Proto soud nevidí důvod pro analogickou aplikaci § 243 odst. 3 daňového řádu na úrok z vratitelného přeplatku. Výklad žalovaného jde dle přesvědčení soudu zcela proti zákonu, neboť z úpravy úroku z vratitelného přeplatku v daňovém řádu vyplývá nárok na takový úrok, aniž by byl nárok na úrok z vratitelného přeplatku vyloučen pro případ daňového subjektu, který je v insolvenčním řízení. Soud proto přisvědčuje žalobkyni ohledně nesprávného výkladu zmíněného zákonného ustanovení žalovaným.

55. Na straně 4 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: *„Satisfakce ve formě úroků za peněžní prostředky zadržené úpadci nemůže náležet věřitelům ani insolvenčnímu správci, protože nijak nezasáhlo do jejich práv, že správce daně zadržoval neoprávněně přeplatky.“* Žalobkyně nesouhlasila s uvedenou argumentací s tím, že není podpořena odkazem na právní úpravu či judikaturu, pročež považovala citovanou argumentaci žalovaného za nepřezkoumatelnou. Dle názoru soudu se jedná pouze o dílčí argumentaci žalovaného, která sice není podrobněji rozvedena, nicméně stanovisko žalovaného je zřejmé, a soud proto považuje tuto citovanou dílčí argumentaci za prezkoumatelnou.
56. Soud však nesouhlasí s citovanou argumentací žalovaného po věcné stránce. Na majetek úpadce byl v insolvenčním řízení prohlášen konkurs dne 19. 2. 2016. Podle § 246 odst. 1 insolvenčního zákona platí, že *„prohlášením konkursu přechází na insolvenčního správce oprávnění nakládat s majetkovou podstatou.“* Podle § 40 odst. 3 insolvenčního zákona platí, že *„insolvenční správce jedná svým jménem na účet dlužníka, pokud na něho přešlo oprávnění nakládat s majetkovou podstatou.“* Podle § 2 písm. e) insolvenčního zákona platí, že *„pro účely tohoto zákona se rozumí majetkovou podstatou majetek určený k uspokojení dlužnickových věřitelů.“* Z citovaných zákonných ustanovení je zřejmé, že majetková podstata je tvořena majetkem úpadce, přičemž insolvenční správce v průběhu konkursu vymáhá plnění ve prospěch majetkové podstaty svým jménem na účet úpadce. Žalovaným zmiňovaná *„satisfakce ve formě úroků“* tudíž primárně náleží úpadci, nikoli věřitelům či insolvenčnímu správci, jak se mylně domníval žalovaný. Úrok z vratitelného přeplatku představující paušalizovanou náhradu škody směřuje primárně k odškodnění úpadce, a sekundárně k odškodnění insolvenčních věřitelů.
57. Tvzení žalovaného, že nebylo zasaženo do práv věřitelů tím, že správce daně zadržoval neoprávněně přeplatky úpadce, nepovažuje soud za správné. Hypoteticky vzato, v obecné rovině, neoprávněné zadržování přeplatků správcem daně a neplnění závazků dalších dlužníků vůči věřiteli může vést až k insolvenčnímu řízení věřitele v důsledku druhotné platební neschopnosti, čímž může vzniknout škoda jak věřiteli, který se posléze ocitne v insolvenčním řízení v pozici úpadce, tak i insolvenčním věřitelům takového úpadce, kteří v důsledku insolvenčního řízení nemusí dosáhnout plného uspokojení své pohledávky.
58. Soud shledal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodňoval nepřiznání úroku z vratitelného přeplatku dále tím, že dodatečné platební výměry na DPH ze dne 29. 7. 2015 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nebyly zrušeny pro nezákonnost, nýbrž pro vadu řízení dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Soud přisvědčuje žalobkyni o nepodstatnosti argumentace žalovaného z hlediska nároku na úrok z vratitelného přeplatku. Již výše soud vysvětlil, že žalovaný vůbec nebyl oprávněn plnění získaná z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů použít na úhradu dodatečných platebních výměrů, nýbrž je měl vyplatit do majetkové podstaty úpadce již v roce 2016 dle žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku. Z tohoto pohledu není vůbec podstatné, zda předmětné dodatečné platební výměry byly následně zrušeny, či zůstaly v platnosti. Dle názoru soudu i kdyby předmětné dodatečné platební výměry byly dosud platné, nemělo by to žádný vliv na nárok žalobkyně na přiznání úroku z vratitelného přeplatku.

59. K argumentaci žalovaného ve vyjádření k žalobě, že účinnost zajišťovacích příkazů zanikla pravomocným stanovením daně, tj. přezkumným jednáním dne 22. 2. 2016, a proto dle žalovaného lhůta pro vrácení přeplatku plynula až ode dne rozhodnutí OFŘ o vrácení přeplatku, soud uvádí, že souhlasí se žalovaným, že účinnost zajišťovacích příkazů zanikla ukončením přezkumného jednání dle § 168 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, jelikož ukončením přezkumného jednání nabyly dodatečné platební výměry právní moci dle § 243 odst. 2 daňového řádu. Ovšem jak bylo vysvětleno výše, nebylo možné finanční prostředky získané na základě zajišťovacích příkazů a navazujících exekucí využít k úhradě daňových nedoplatků úpadce, jelikož tomu bránil § 242 odst. 2 daňového řádu, který umožňoval použití přeplatku na úhradu daňového nedoplatku v termínu nejpozději do přezkoumání pohledávky v insolvenčním řízení.
60. K argumentaci žalovaného ve vyjádření k žalobě, že zákonnost zajišťovacích příkazů byla potvrzena rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 10. 2018, č. j. 15 Af 46/2015-154, a navazujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99, což dle žalovaného mělo za následek, že žalobkyni mohl vzniknout nárok na úrok z přeplatku až poté, co OFŘ rozhodlo o vrácení přeplatku (10. 12. 2021), soud uvádí, že nezpochybňuje tu skutečnost, že po dobu účinnosti zajišťovacích příkazů (do 22. 2. 2016) nevznikl žalobkyni nárok na úrok z přeplatku, avšak v posuzované věci žalobkyně nepožaduje úrok z přeplatku za období účinnosti zajišťovacích příkazů, nýbrž až za pozdější období, když žalobkyně požaduje úrok z přeplatku až za období navazující na její dvě žádosti o vrácení přeplatku ze dne 30. 5. 2016. V té době již zajišťovací příkazy nebyly účinné a žalovaný neměl zákonný důvod k zadržování přeplatků.
61. K argumentaci žalovaného ve vyjádření k žalobě, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, přelomově změnil výklad § 168 odst. 4 daňového řádu, kdy před vydáním uvedeného rozsudku dle žalovaného daňové orgány vykládaly zmíněné ustanovení tak, že daň byla stanovena dnem vydání, resp. doručení platebního výměru a nikoli až dnem právní moci platebního výměru, jak dovodil Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku, soud uvádí, že ze zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu nijak nevyplývá, že by se Nejvyšší správní soud odchýlil při výkladu § 168 odst. 4 daňového řádu od svého předchozího výkladu. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu naopak vyplývá, že pro odůvodnění svých závěrů aplikoval Nejvyšší správní soud svou předchozí judikaturu (srov. bod 24 odůvodnění zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu). Judikatura aplikovaná Nejvyšším správním soudem se sice nevztahovala přímo k § 168 odst. 4 daňového řádu, nicméně z ní rovněž vyplývalo, že daň je stanovena až v okamžiku, kdy platební výměr nabyde právní moci. Skutečnost, že § 168 odst. 4 daňového řádu byl zřejmě poprvé explicitně vyložen až ve zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu, nezabavuje žalovaného odpovědnosti za nastalou situaci.

62. K argumentaci žalovaného ve vyjádření k žalobě, že žalovaný vycházel z toho, že je pro něj závazný výrok dodatečných platebních výměrů, ve kterých je uvedeno, že je daň splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 daňového řádu ihned po doručení tohoto platebního výměru, soud uvádí, že v jednotlivých dodatečných platebních výměrech vydaných dne 29. 7. 2015 byla splatnost daně stanovena tak, že doměřená daň včetně penále je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 252 odst. 3 daňového řádu ihned po doručení platebního výměru. Již v rozsudcích ze dne 24. 2. 2021, č. j. 15 Af 43/2017-80 a č. j. 15 Af 44/2017-78, zdejší soud konstatoval, že správce daně je oprávněn stanovit splatnost daně výhradně v intencích platné právní úpravy, jak byla vyložena výše, a pokud se od ní odchýlí, nelze k takovému údaji o splatnosti daně přihlížet, neboť není v souladu se zákonem. Zároveň soud v uvedených rozsudcích konstatoval, že není relevantní, jaký údaj o splatnosti daně byl uveden v dodatečných platebních výměrech ze dne 29. 7. 2015, neboť ty se staly splatnými až v okamžiku, kdy nabyly právní moci. Na podporu uvedených závěrů nyní soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl: *„Pokud jde o uvedení data splatnosti vyměřené (doměřené) daně v (dodatečném) platebním výměru, omezuje se rozhodovací činnost správce daně na výběr správné právní normy, která upravuje splatnost daně pro danou skutkovou situaci. Správce daně tedy může pochybit, jestliže stanoví splatnost daně podle právní normy, která na případ nedopadá (viz rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2021, č. j. 2 Afs 253/2020-29). Daňový řád ani jiný daňový zákon nicméně nedávají správci daně na výběr, jak má splatnost daně určit, tedy nesvěřují mu pravomoc rozhodnout v dodatečném platebním výměru o tom, kdy se doměřená daň stává splatnou. Splatnost doměřené daně je jednoznačně upravena daňovým řádem, jenž nedává správci daně žádný prostor pro uvážení, který by se mohl projevit v obsahu dodatečného platebního výměru. Údaj o splatnosti doměřené daně je tak svojí povahou spíše poučením než autoritativní částí rozhodnutí, kterou by se rozhodovalo byť o dílčím aspektu ukládané povinnosti.“* Soud se ztotožňuje s citovaným judikátem a dodává, že žalovaný stanovil splatnost daně v dodatečných platebních výměrech ze dne 29. 7. 2015 nezákonně, přičemž se však nemůže tohoto svého pochybení dovolávat jakožto argumentu, proč nemá být žalobkyni přiznán úrok z přeplatku. Nezákonný postup žalovaného totiž nemůže nic změnit na výše uvedeném závěru soudu, že nebylo možné započíst přeplatek na nedoplatky, které nebyly stanovené (splatné) pro rozpor s § 242 odst. 2 daňového řádu.
63. Žalovaný ve vyjádření k žalobě dále argumentoval, že existuje další okolnost, ke které je povinen soud přihlédnout. Žalovaný uvedl, že je mu z jeho činnosti známo, že byly osoby jednající za úpadce jako statutární orgány pravomocně odsouzeny za zločin kráčení daně, poplatek a podobné povinné platby, a to právě DPH za zdaňovací období roku 2014. Dle žalovaného se tak žalobkyně domáhá úhrady úroků z přeplatků, které vznikly tím, že žalovaný musel vrátit do majetkové podstaty platby použité na úhradu doměřené daně, jež byla doměřena právě v důsledku existence simulovaného řetězového podvodu. K uvedené argumentaci soud uvádí, že se jedná o novou argumentaci, která není obsažena v napadeném rozhodnutí. Navíc se jedná o argumentaci značně neurčitou, kdy žalovaný pouze odkázal na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 8. 4. 2022, č. j. 15 To 80/2021-35377, aniž by blíže specifikoval skutkové okolnosti, ze kterých by bylo zřejmé, jaké konkrétní osoby, za jakou konkrétní trestnou činnost byly odsouzeny, a aniž by specifikoval, v čem žalovaný shledává souvislost vratitelných přeplatků, resp. úroků z nich, s trestnou činností konkrétních osob. Žalovaným zmiňovaný rozsudek Vrchního soudu představuje druhostupňové (odvolací) rozhodnutí ve velmi komplikované a složité trestněprávní věci. Argumentace žalovaného, že musel vrátit do majetkové podstaty peníze získané trestnou činností, je dle názoru soudu nedostatečně vysvětlena, když není zřejmé, zda skutečně se jednalo o prostředky z trestné
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

činnosti. Navíc taková argumentace by měla spíše své místo v soudním řízení o žalobě ohledně vrácení přeplatků, nikoli až ve vztahu k úroku z přeplatků, který nemá s údajnou trestnou činností statutárních orgánů úpadce žádnou spojitost.

64. Co se týče žalovaným zmiňovaného rozsudku zdejšího soudu ze dne 23. 2. 2015, č. j. 15 Af 93/2012-65, ve kterém soud dospěl k závěru, že je nepřipustné, aby se daňový subjekt dovolával nároku, který měl původ v kriminálním jednání a používal jej jako podporu pro své další úkony, neboť toto počínání je v příkrém rozporu s dobrými mravy, soud konstatuje po prostudování zmíněného rozsudku, že se jednalo o zcela odlišnou skutkovou situaci. Ve zmíněném rozsudku se jednalo o uplatnění nadměrných daňových odpočtů, které měly původ v simulovaných zdanitelných plněních, kdy tyto skutečnosti byly řádně zadokumentovány ve správním spise a byla patrná jednoznačná souvislost trestné činnosti s konkrétními uplatněnými nadměrnými odpočty. O takovou situaci však v nyní posuzované věci nešlo. Uvedenou argumentaci žalovaného proto považuje soud za nepřipadnou.
65. K argumentaci žalovaného při soudním jednání, že žalovaný nepostupoval správně, když od celních orgánů vyžádal zmíněnou kauci na úhradu daňového nedoplatku, z čehož žalovaný dovozoval, že pokud by postupoval správně a kauci by nevyžádal, tak by banka neplnila, pročez by do majetkové podstaty úpadce nepřibyly žádné finanční prostředky a nebyl by dán důvod požadovat úrok z přeplatku, soud uvádí, že jde o teoretickou polemiku, která nepřiléhá na stav věci. Je pravda, že žalovaný postupoval nesprávně, když vyžádal kauci od celních orgánů, jelikož v té době neexistoval daňový nedoplatek, na který by mohl kauci použít. Pokud by žalovaný kauci od celních orgánů nevyžádal, tak by pochopitelně celní orgány musely vrátit kauci přímo insolvenčnímu správci do majetkové podstaty úpadce. Žalovaný postupoval nesprávně, když kauci vyžádal, a protože ji nemohl využít k započtení na daňový nedoplatek, byl povinen ji vrátit nazákladě žádosti žalobkyně jakožto vratitelný přeplatek, avšak žalovaný nevrátil přeplatek žalobkyni včas, a proto vznikl žalobkyni nárok na úrok z přeplatku, přičemž všechny tyto skutečnosti již soud obsáhle řešil výše.
66. Soud závěrem konstatuje, že právní názor žalovaného, že žalobkyni nevznikl nárok na úrok z vratitelných přeplatků, soud vyhodnotil jako nesprávný, což způsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soud proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku.
67. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení ve výši 19 456 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a) AT; podání žaloby a repliky – 2 x § 11 odst. 1 písm. d) AT; účast u jednání soudu – § 11 odst. 1 písm. g) AT], z částky 1 200 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [čtyři režijní paušály po 300 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 13 odst. 1 a 3 AT] a z částky 2 856 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Ústí nad Labem 10. ledna 2024

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.