



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka a soudců Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**
Horní Vltavice 116, 384 91 Horní Vltavice
zastoupená společností Censitio s.r.o.
sídlem Ratajova 1113/8, 140 00 Praha 4

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**
sídlem Mánesova 3a, 371 87 České Budějovice

o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného spočívajícího v evidování nepravomocně doměřené daně z přidané hodnoty na debetní straně osobního daňového účtu v době od 20. 4. 2021 do 18. 7. 2021,

takto:

- I. Evidování nepravomocně doměřené daně z přidané hodnoty na debetní straně osobního daňového účtu žalobkyně **bylo** v době od 20. 4. 2021 do 18. 7. 2021 **nezákonným zásahem**.
- II. **Žalovaný je povinen** uhradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši **23 456 Kč**, a to ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce.
- III. **Žalobkyni se vrací** přeplatek na soudním poplatku ve výši **1 000 Kč**, který bude vrácena z účtu krajského soudu ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalobkyně **se vyzývá**, aby ve lhůtě 1 týdne ode dne doručení tohoto rozsudku soudy sdělila číslo bankovního účtu, na který má být přeplatek vrácen. V opačném případě bude přeplatek vrácen na účet, ze kterého byl uhrazen.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci, dosavadní průběh řízení, obsah žaloby

1. Žalobou doručenu krajskému soudu dne 7. 7. 2021 se žalobkyně domáhala **zrušení rozhodnutí žalovaného o námitce ze dne 23. 6. 2021 č. j. 1380528/21/2216-50522-302330**. Žalobkyně brojila proti tomuto pro ni částečně zamítavému rozhodnutí v tom směru, že na debetní straně jejího osobního účtu neměla být evidována dodatečně doměřená daň, neboť ta nebyla ke dni podání námítky v důsledku zrušení rozhodnutí o odvolání splatná. K tomu rovněž s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, uvedla, popsala, že okamžikem stanovení daně dle § 168 odst. 4 daňového řádu se rozumí až okamžik pravomocného stanovení daně. Obdobně tak v replice 5. 10. 2021.
2. Krajský soud **rozsudkem ze dne 31. 8. 2022, č. j. 51 Af 12/2021-41, žalobu zamítl** a zdůraznil, že ačkoli v případech poukazovaných platebních výměrů došlo ke zrušení k nim příslušejícím odvolacím rozhodnutím, samotné platební výměry zrušeny nebyly a bytí daň přestala být daní vyměřenou a splatnou, zůstala daní stanovenou. Byla-li daň stanovena, právní mocí by se stala daní vyměřenou. Tyto dva pojmy nelze směšovat. Podle § 150 odst. 1 daňového řádu se však na debetní straně daňového účtu evidují předpisy daní a podmínkou evidence daní na debetní straně osobního účtu je její stanovení.
3. Ke kasační stížnosti žalobkyně **Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 179/2022-38** (dále také jako „zrušující rozsudek“), uvedený rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru o nepřípustnosti žaloby proti rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. proti řešenému rozhodnutí o námitce, když z judikatury plyne, že proti evidenci daní na daňovém účtu se lze bránit žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto krajský soud zavázal, aby v dalším řízení žalobkyni poučil a vyzval k úpravě žaloby.
4. Tak krajský soud učinil a následně usnesením ze dne 15. 9. 2023, č. j. 51 Af 12/2021-72, **připustil změnu žaloby**, jak žalobkyně navrhla ve svém podání ze dne 13. 9. 2023. Předmětem řízení se tak stal návrh žalobkyně – žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného spočívajícího v evidování doměřené daně z přidané hodnoty na debetní straně osobního daňového účtu žalobkyně v době od 20. 4. 2021 do 18. 7. 2021.
5. V rámci úpravy žaloby žalobkyně rozhojnila svoji argumentaci a odkázala na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2022, č. j. 45 Af 20/2017-115, který dle jejího názoru řešil obdobnou situaci a dospěl k závěru, že do evidence daní se předepisuje daň doměřená, tzn. v okamžiku kdy dodatečný platební výměr nabytí právní moci a stal se nezměnitelným.

II. Vyjádření žalované

6. Žalovaný se ve svých vyjádřeních ze dne 25. 8. 2021 (v původním řízení před změnou žalobního typu) a ve vyjádření ze dne 2. 10. 2023 s podanou žalobou neztotožnil.
7. V aktuálním vyjádření se žalovaný vymezuje proti závěrům rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2022, č. j. 45 Af 20/2017-115, se závěrem, že existují věcné důvody pro

to, aby byla daň evidována poté, co je vydáno prvostupňové rozhodnutí o daňové povinnosti daňového subjektu. Důvodem pro takový postup je účinnost rozhodnutí o stanovení daně a další dopady, které žalovaný popisuje. K tomu rovněž s odkazem na § 147 daňového řádu popisuje, že s podmínkou stanovení daně není svázána podmínka právní moci. Dle tohoto ustanovení správce daně stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím o stanovení daně (platební výměr, dodatečný platební výměr). „*Jestliže rozhodnutí splňuje podmínku rozhodnutí vydaného a účinného, včetně možnosti podání řádného opravného prostředku, je evidentní, že již v tuto chvíli musí být v daňové evidenci zaznamenáno, neboť evidence daní musí být průkazná.*“

III. Posouzení věci krajským soudem

8. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu vymezuje § 82 s. ř. s., z něhož vyplývá, že ten, „*kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen ‚zásah‘) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*“
9. Krajský soud vyšel ze zrušujícího rozsudku, z jehož závěrů v návaznosti na jím citovanou judikaturu plyne, že případný zásah do práv může založit přímo chybná evidence daní a je proto nutné brojit zásahovou žalobou přímo proti evidenci dané (bod 12); je to sama chybná evidence daní, která je zdrojem případného zásahu do práv daňového subjektu (bod 13). V tomto směru proto krajský soud hodnotil, zda v žalobkyní vymezeném období došlo k chybné evidenci daně, když byla evidována nepravomocně doměřená daň z přidané hodnoty.
10. Co se skutkového stavu týče, krajský soud považuje z korespondujících tvrzení žalobkyně a žalovaného za nesporné, že v době od 20. 4. 2021 do 18. 7. 2021 byla na debetní straně osobního daňového žalobkyně evidována nepravomocně doměřená daň z přidané hodnoty. To proto, že žalobkyně za prvé obecně nepopírá, že by tuto daň na osobním daňovém účtu neevidovala, právě naopak, za druhé poté v bodě 29 svého vyjádření ze dne 2. 10. 2023 sama poukazuje na to, že dané odvolací rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 22. 3. 2021, č. j. 57 Af 8/2020-261, který nabyl právní moci dne 20. 4. 2021 a následně nové odvolací rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 19. 7. 2021, tj. tohoto dne nabylo právní moci. Z tohoto důvodu nepovažuje krajský soud za nutné vést v tomto směru dokazování, nebo podrobněji rozepisovat jednotlivá rozhodnutí, včetně rozsudků, kterými došlo ke zrušení odvolacích rozhodnutí. K tomu blíže viz bod 1 zrušeného předcházejícího rozsudku zdejšího soudu, který je účastníkům znám. Z tohoto důvodu krajský soud rozhodl postupem dle § 51 s. ř. s. bez jednání.
11. Žaloba je důvodná.
12. Krajský soud neshledal ani v kontextu podrobného vyjádření žalovaného důvod odchýlit se od závěrů rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2022, č. j. 45 Af 20/2017-115. S jeho závěry se proto krajský soud ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. Tento rozsudek byl rovněž podroben kasačnímu přezkumu Nejvyšším správním soudem, který kasační stížnost daňového subjektu rozsudkem ze dne 13. 10. 2023, č. j. 5 Afs 162/2022-19, zamítl, byť se Nejvyšší správní soud zabýval skutkovým stavem.

13. Krajský soud v Praze se zabýval tím, zda při evidenci daní došlo k nezákonnému zásahu do práv daňového subjektu, když do evidence daní daňového subjektu byly zaneseny částky daní a jejich příslušenství, které v té době ještě nebyly pravomocně doměřené, tudíž se nestaly ani splatné (bod 34). Tato právní otázka odpovídá i nyní řešené věci.
14. Jak uvedl Krajský soud v Praze:

„48. Ustanovení § 149 odst. 1 daňového řádu, které obecně vymezuje skutečnosti, jež jsou předmětem evidence, uvádí, že se do evidence zaznamenává mj. vznik a stanovení daňové povinnosti. Podle § 143 odst. 2 daňového řádu, který se týká speciálně doměřovacího řízení, se do evidence daní zaznamená doměřený rozdíl na dani. Jakkoliv by se mohlo zdát, že slova stanovení daně a doměření daně jsou synonymem, judikatura dospěla k závěru opačnému. Podle ní je daň stanovena již vydáním platebního výměru. Jakmile nabude platební výměr právní moci, jedná se o daň vyměřenou, resp. doměřenou (viz rozsudky NSS ze dne 14. 3. 2018,

č. j. 6 Afs 399/2017 - 26, a ze dne 17. 3. 2021, č. j. 4 Afs 309/2020 - 33). Mezi stanovenou a doměřenou daní je třeba rozlišovat. V daném případě žalovaný zaznamenal do evidence daní daňové povinnosti, které byly předmětem doměřovacího řízení. Dopadá na ně § 143 odst. 2 daňového řádu, podle nějž se do evidence daní předepíše doměřená (rozuměj tedy pravomocně stanovená) daň. Jedná se o lex specialis ve vztahu k § 149 odst. 1 daňového řádu, který jen obecně stanoví předmět evidence, nikoliv podmínky, za nichž má být daňová povinnost do evidence předepsána.

49. Pro posouzení dané věci je tedy podstatné určit, kdy lze mít daň za doměřenou. Daň se doměřuje rozhodnutím - dodatečným platebním výměrem (§ 147 odst. 1 daňového řádu), proti němuž je odvolání přípustné (§ 109 odst. 1 daňového řádu). Odvolání nemá odkladný účinek, neboť zákon v daném případě nestanoví jinak (§ 109 odst. 5 daňového řádu). Mohlo by se tedy jevit, že dodatečný platební výměr je předběžně vykonatelný, byť proti němu bylo podáno odvolání. Nicméně § 143 odst. 5 daňového řádu odvíjí náhradní lhůtu splatnosti doměřené daně až od právní moci dodatečného platebního výměru. Předpokladem vykonatelnosti rozhodnutí v daňovém řízení přitom je uplynutí lhůty stanovené ke splnění uložené povinnosti (§ 103 odst. 2 daňového řádu). Vykonatelnost rozhodnutí znamená, že lze podle něj vést exekuci, neboť marně uplynula lhůta stanovená k dobrovolnému splnění povinnosti, která byla rozhodnutím uložena. Za vykonatelné evidentně nelze považovat rozhodnutí o doměření daně, jestliže neuplynula náhradní lhůta splatnosti daně, neboť nelze vést exekuci k vymození nesplacené daňové povinnosti, kterou nelze ani považovat za nedoplatek ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu. Náhradní lhůtu splatnosti doměřené daně je tak třeba považovat za lhůtu ke splnění povinnosti uložené dodatečným platebním výměrem. S ohledem na konstrukci náhradní lhůty splatnosti doměřené daně se dodatečný platební výměr nemůže stát vykonatelným dříve, než nabude právní moci (srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 399/2017 - 26).

*50. Na rozdíl od otázky suspenzivního účinku podaného odvolání a (předběžné) vykonatelnosti dodatečného platebního výměru, která je v daňovém řádu řešena specificky (k důvodům srov. důvodovou zprávu k daňovému řádu, konkrétně část týkající se § 139), je zcela nepochybné, že výrok dodatečného platebního výměru může být rozhodnutím o definitivní, za takovou ji lze považovat až po nabytí právní moci dodatečného platebního výměru (ať již marným uplynutím lhůty pro podání odvolání ve spojení s tím, že nebylo odvolání podáno, nebo v důsledku pravomocného rozhodnutí o odvolání). Nezměnitelnost rozhodnutí je ostatně projevem materiální stránky právní moci daňového rozhodnutí. **Teprve nabytím právní moci***

lze považovat daň stanovenou dodatečným platebním výměrem za definitivní, a tedy za doměřenou [srov. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, a usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161; soud ponechává stranou, že právní moc rozhodnutí není překážkou pro (další) doměření daně dle § 143 odst. 1 věty druhé daňového řádu v (novém) doměřovacím řízení].

51. Byť si lze obecně představit, že v evidenci daní by mohly být zaznamenávány i pouze stanovené (tedy nepravomocně vyměřené či doměřené) daňové povinnosti, jejichž výše by byla po právní moci (dodatečných) platebních výměrů korigována, postrádá soud pro takový postup rozumný důvod. V této souvislosti je třeba zmínit, že pouze u vyměřené, resp. doměřené daně lze určit lhůtu splatnosti, která se v některých případech odvíjí od právní moci platebního výměru (např. § 139 odst. 3 a § 143 odst. 5 daňového řádu). Datum splatnosti daně je významným údajem zaznamenávaným do evidence daní.

52. *Jelikož se do evidence daní předepisuje daň doměřená, lze do ní zahrnout doměřenou daň až v okamžiku, kdy dodatečný platební výměr nabyl právní moci, tedy stal se nezměnitelným. Žalovaný postupoval v rozporu s tímto pravidlem a předepsal na osobní daňový účet žalobkyně dne 27. 6. 2017 daně, které ještě nebyly doměřeny, neboť dodatečné platební výměry nebyly v právní moci. Tento nezákonný stav trval do 10. 7. 2017, kdy žalovaný stav osobního daňového účtu žalobkyně opravil a odepsal z něj tyto daně. Daně pak byly na osobní daňový účet znovu předepsány dne 21. 9. 2018 poté, co dodatečné platební výměry nabývaly právní moci.*“ (důraz doplněn).

15. Z uvedeného plyne, že do evidencí daní se předepisuje daň doměřená – pravomocná. Jelikož v případě žalobkyně nenabývaly předmětné dodatečné platební výměry právní moci, pochybil žalovaný, jestliže tuto daň na daňovém účtu žalobkyně evidoval.
16. Za rozhodné nepovažuje krajský soud argumenty žalobkyně polemizující zejména s citovaným bodem 51 rozsudku Krajského soudu v Praze, neboť žalovaným popisované „rozumné důvody“ pro to, aby byla evidována i nepravomocně stanovená daň (str. 7 a násl. vyjádření ze dne 2. 10. 2023), nemohou nic změnit na zbylých citovaných závěrech mající oporu v daňovém řádu, se kterými se žalovaný rovněž rozchází. Žalovaný oproti tomu uzavírá (bod 56 daného vyjádření), že „dle jeho názoru je podmínkou existence daně na debetní straně osobního daňového účtu její autoritativní stanovení“. Je zřejmé, že za takové autoritativní stanovení zde žalovaný považuje, již vydání dodatečného platebního výměru. S tím se však krajský soud s ohledem na citované závěry neztotožňuje, neboť „teprve nabytím právní moci lze považovat daň stanovenou dodatečným platebním výměrem za definitivní, a tedy za doměřenou“ (bod 50 rozsudku Krajského soudu v Praze).

IV. Závěr, náklady řízení

17. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je důvodná. Proto rozhodl na základě § 87 odst. 2 s. ř. s., že provedený zásah byl nezákonný.
18. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud dle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

19. Žalovaný, který neměl v soudním řízení úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.
20. Pokud jde o procesně úspěšnou žalobkyni, v jejím případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši 2 000 Kč a odměnou advokáta za zastupování v řízení o žalobě ve výši 3 × 3 100 Kč za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby, úprava žaloby ze dne 13. 9. 2023) dle § 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhradou hotových výdajů 3 × 300 Kč (odměna celkem 10 200 Kč).
21. Vyjádření žalobkyně ze dne 1. 9. 2021 nepovažuje krajský soud za úkon, za který by žalobkyni náležela náhrada, neboť se jednalo pouze o sdělení, že souhlasí s tím, aby soud rozhodl bez jednání. Ani repliku ze dne 5. 10. 2021 nepovažuje krajský soud za účelně vynaložený úkon právní služby, neboť do věci nepřinesla nic nového, když se jedná pouze o zopakování již sděleného a doplnění poukazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu. Obdobně tak doplnění žaloby ze dne 19. 11. 2021 a ze dne 1. 4. 2022, neboť zde žalobkyně především setrvala na podaném žalobním typu, přičemž volba žalobního typu je primárně odpovědností žalobkyně samotné. Oproti tomu úprava žaloby ze dne 13. 9. 2023 přinesla do věci krom úpravy samotného žalobního typu i relevantní rozhojnění žalobní argumentace.
22. Žalobkyni dále náleží náhrada nákladů pro ni úspěšného řízení o kasačním řízení, která je představována zaplaceným soudním poplatkem ve výši 5 000 Kč a odměnou advokáta za zastupování ve výši 3 100 Kč (podání kasační stížnosti) dle § 11 odst. 1 písm. k) advokátního tarifu a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (odměna celkem 3 400 Kč). Stručnou repliku v rámci kasačního řízení nepovažuje krajský soud za účelně vynaložený úkon právní služby, když v jejím rámci žalobkyně (stěžovatelka) pouze setrvala na svém požadavku zrušení rozsudku (viz samotný zrušující rozsudek).
23. Co do zaplacených soudních poplatků se jedná o celkem 7 000 Kč, co do odměny advokáta 13 600 Kč; jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH navyšuje se tato částka odměny advokáta na 16 456 Kč. Celkem je žalovaný povinen uhradit na náhradě nákladů řízení žalobkyni částku 23 456 Kč k rukám jeho právního zástupce, a to ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.
24. Jelikož žalobkyně uhradila soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za žalobu pro rozhodnutí správního orgánu a následně byla žaloba změněna na žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu, pokynu nebo donucení, ke které se váže poplatková povinnost 2 000 Kč, rozhodl krajský soud předposledním výrokem v souladu s § 10 odst. 1 a § 10a odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, z účtu soudu, a to ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku. Posledním výrokem poté soud vyzval žalobkyni ke sdělení čísla bankovního účtu, na který má být přeplatek vrácen (ev. dalších údajů), a to ve lhůtě 7 dnů ode dne doručení tohoto rozsudku. Nevyslyší-li žalobkyně tuto výzvu, bude přeplatek vrácen na bankovní účet, ze kterého byl uhrazen.

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, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice 30. ledna 2024

Mgr. et Mgr. Bc. Petr Jiřík v. r.
předseda senátu