ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Michala Bobka, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **VÍTKOVICE REVMONT a. s.**, se sídlem Ruská 2887/101, Ostrava, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2022, č. j. 4158772/22/3202-50523-801272, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 4. 2024, č. j. 22 Af 1/2023 - 27,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 4. 2024, č. j. 22 Af 1/2023 - 27, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předchozí řízení

[1] V záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaný (taktéž jako „správce daně“) podle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítl námitky žalobkyně proti stanovení výše úroků z vratitelného přeplatku na dani z přidané hodnoty („DPH“) a na dani z příjmů. Žalovaný stanovil výši úroku z vratitelného přeplatku na DPH činícího 4 060 835,75 Kč ve vyrozumění ze dne 1. 7. 2022, č. j. 2993710/22/3202-50523-801272. Výši úroku z vratitelného přeplatku na dani z příjmů činícího 1 250 000 Kč stanovil ve vyrozumění ze dne 1. 7. 2022, č. j. 2995970/22/3202-50523-801272.

[2] Rozhodnutí o námitkách žalobkyně napadla žalobou u Krajského soudu v Ostravě („krajský soud“). V té uvedla, že ačkoli žalovaný strhnul peněžní prostředky z účtu žalobkyně již 24. 2. 2017, úrok za pozdní vrácení přeplatku přiznal až ode dne 12. 4. 2017. Ačkoli vydání zajišťovacích příkazů bylo zákonné, žalovaný následně postupoval nezákonně, když nerespektoval zákaz započtení v průběhu insolvenčního řízení a zajištěné částky namísto vrácení žalobkyni převedl na stanovenou daň. Došlo tak *de facto* k úhradě dodatečně stanovené daně dříve, než došlo k její splatnosti, tj. před uplynutím lhůty

podle § 139 odst. 3 daňového řádu. Případ žalobkyně je proto specifický a striktní aplikace ustanovení daňového řádu by byla nespravedlivá.

[3] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Žalovaný se námitkami stran stanovení počátku úročení dostatečně zabýval a posoudil je v intencích předchozích rozhodnutí krajského soudu ve věcech sp. zn. 22 Af 41/2021 a sp. zn. 22 Af 42/2021. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že vratitelný přeplatek vznikl ke dni zániku účinnosti zajišťovacích příkazů, jenž se podle § 168 odst. 5 daňového řádu odvozoval od splatnosti daně ve smylu § 139 odst. 3 tohoto zákona. Počátek úročení proto připadl na 12. 4. 2017. Krajský soud poté případ žalobkyně neshledal nikterak specifickým. Zajištění částek před splatností daně bylo v tomto případě zákonným postupem, což konstatoval i Nejvyšší správní soud.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podává kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[5] Napadený rozsudek je nezákonný. Krajský soud nezohlednil, že v případě stěžovatelky byla daň v okamžiku jejího pravomocného stanovení již fakticky uhrazena. Okamžik úhrady daně tak splynul s právní mocí odvolacího rozhodnutí [ve věci stanovení daně – pozn. NSS]. Postulování dodatečné 15denní lhůty splatnosti je zcela nesmyslné. Na rozdíl od situace, kdy má daňový subjekt možnost uhradit daň dobrovolně v rámci plynutí doby splatnosti, stěžovatelka kvůli provedení zajišťovací exekuce žádnou volbu doby úhrady neměla. Výklad krajského soudu, že účinnost zajišťovacího příkazu zanikla nikoli právní mocí odvolacího rozhodnutí, ale až po uplynutí 15denní lhůty splatnosti, je proto též v rozporu se zásadou proporcionality. Nadto měl správně být aplikován § 168 odst. 4 daňového řádu, podle něhož je daň splatná v okamžiku jejího stanovení. V tentýž moment zaniká také účinnost zajišťovacího příkazu. Stanovením daně je přitom nutno rozumět její pravomocné stanovení, k němuž v případě stěžovatelky došlo doručením odvolacího rozhodnutí.

[6] Žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Pokud se stěžovatelka domáhá použití § 168 odst. 4 daňového řádu, opírá kasační stížnost o důvod, který neuplatnila v řízení před krajským soudem. Uvedená kasační námitka je proto nepřípustná. Žalovaný poté setrval na stanovisku, že v projednávané věci byl vázán právním názorem krajského soudu vysloveným rozsudcích ze dne 30. 5. 2022, č. j. 22 Af 41/2021 - 18 a č. j. 22 Af 42/2021 - 18, podle něhož vratitelný přeplatek vznikl a měl být vrácen způsobem uvedeným v § 168 odst. 5 daňového řádu. Konstrukce v uvedeném ustanovení je přitom logická. Pokud by zajišťovací příkaz zanikl již k okamžiku právní moci rozhodnutí [o stanovení daně – pozn. NSS], daňový subjekt by měl v 15denní lhůtě k plnění možnost odklonit svůj majetek mimo dosah správce daně. Uvedené ustanovení pak co do určení okamžiku zániku účinnosti zajišťovacích příkazů nerozlišuje, zda již došlo k úhradě zajišťovacích příkazů, nebo nikoli.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost je přípustná. Stěžovatelka ji podává z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a Nejvyšší správní soud neshledal nedostatky podmínek řízení či jiné překážky, které by bránily dalšímu postupu a rozhodnutí ve věci. Napadený rozsudek proto

přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu následující podstatné skutečnosti. Správce daně vydal v únoru 2017 vůči stěžovatelce několik zajišťovacích příkazů za účelem zajištění úhrady DPH za měsíce srpen 2013 až srpen 2014. Na základě zajišťovacích příkazů na stěžovatelce exekučně vymohl celkem 4 060 835,73 Kč, které převedl na její osobní depozitní účet. Dále správce daně na základě zajišťovacích příkazů podle § 154 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, převedl na osobní depozitní účet stěžovatelky částku 1 250 000 Kč jakožto existující přeplatek na dani z příjmů právnických osob. Dne 10. 3. 2017 nabylo právní moci rozhodnutí správce daně ve věci platebních výměrů na DPH za období květen až srpen 2014. Dne 27. 3. 2020 správce daně dne převedl zajištěnou částku 4 060 835,73 Kč na úhradu splatné DPH.

[10] Dne 8. 3. 2017 bylo rozhodnuto o úpadku stěžovatelky. Stěžovatelka ve správním soudnictví napadala nesprávný postup správce daně, který převedl zajištěné prostředky na úhradu daně navzdory účinkům rozhodnutí o úpadku. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 4. 2021, č. j. 7 Afs 263/2020 - 28, konstatoval, že postup správce daně byl nezákonný. Přeplatek vzniklý v důsledku tohoto nezákonného postupu žalovaný stěžovatelce vrátil až na základě její žádosti. Úrok z vratitelného přeplatku vypočetl podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020. Tento postup napadla stěžovatelka žalobou u krajského soudu, který rozhodl ve vztahu k jednotlivým jistinám citovanými rozsudky č. j. 22 Af 41/2021 - 18, a č. j. 22 Af 42/2021 - 18 (dále též „rušící rozsudky“). Dospěl k závěru, že vratitelný přeplatek vznikl podle § 168 odst. 5 daňového řádu ke dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu, který nastal po uplynutí 15denní lhůty splatnosti daně podle § 139 odst. 3 téhož zákona. Přeplatek poté bylo třeba vrátit v 15denní zákonné lhůtě i bez žádosti. Žalovaný po vrácení věci k dalšímu řízení v duchu závazného právního názoru stanovil počátek úročení na den 12. 4. 2017.

[11] Předmětem sporu v projednávané věci je otázka *stanovení počátku úročení* vratitelného přeplatku tvořeného částkami zajištěnými na základě zajišťovacích příkazů.

[12] Podle § 155 odst. 5 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020 – není-li dále stanoveno jinak, rozumí se vždy toto znění) *je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku*, a to *ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu.*

[13] Podle § 168 odst. 4 daňového řádu *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.*

[14] Podle § 168 odst. 5 daňového řádu *uplynul-li den splatnosti u daně, u které byl zajišťovací příkaz vydán z důvodu, že dosud neuplynul den její splatnosti, zaniká tímto dnem 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.*

[15] Podle § 139 odst. 3 daňového řádu *je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň vyměřená z moci úřední.*

[16] Nejvyšší správní soud na prvním místě připomíná, že úkolem krajského soudu rozhodujícího o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, které tento orgán vydal v dalším řízení po zrušení svého předchozího rozhodnutí krajským soudem, je ověřit, zda správní orgán postupoval v souladu se závazným právním názorem soudu. Ohledně již jednou vyřešených otázek *„není prostor pro polemiku“* (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021 - 50, a ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012 - 41). Na straně druhé skutečnost, že v řízení o žalobě proti novému rozhodnutí žalovaného nelze znovu přezkoumávat již dříve posouzené otázky, nevylučuje možnost *žalobce* brojit v *kasačním řízení* proti závaznému právnímu názoru vyslovenému v předchozím zrušujícím rozsudku krajského soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012 - 41).

[17] NSS se nejprve zabýval námitkou, že v projednávané věci bylo třeba ohledně vrácení přeplatků, a tudíž i ve vztahu k určení počátku úročení přeplatků vrácených opožděně, postupovat podle § 168 odst. 4 daňového řádu. Ačkoli stěžovatelka tuto námitku neuplatnila v řízení před krajským soudem předcházejícím vydání napadeného rozsudku, tuto námitku je nutno považovat za směřující proti závaznému právnímu názoru krajského soudu vyslovenému v citovaných rušících rozsudcích. Stěžovatelka tuto námitku sice v řízení před krajským soudem předcházejícím vydání napadeného rozsudku mohla uplatnit, formálně tak naplnila hypotézu pravidla v § 104 odst. 4 s. ř. s. Krajský soud by ovšem v tomto řízení k takové námitce při hodnocení zákonnosti rozhodnutí žalovaného nemohl přihlížet, neboť byl již vázán svým vlastním názorem vysloveným dříve v rušícím rozsudku v téže věci (srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2024, č. j. 9 As 66/2023 - 72). Účel omezení přípustnosti kasační argumentace v § 104 odst. 4 s. ř. s., jímž je zachovat kasační princip a učinit předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti pouze důvody, na nichž krajský soud *založil či mohl založit* napadené rozhodnutí, na tuto situaci zjevně nedopadá. Uvedenou námitku proto s ohledem na dosti specifickou procesní situaci v projednávané věci nelze považovat za nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[18] Ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu míří na situace, kdy v době vydání zajišťovacího příkazu daň ještě nebyla pravomocně stanovena, tj. po vydání zajišťovacího příkazu došlo k pravomocnému stanovení daně (k pojmu *rozhodnutí o stanovení* daně viz § 147 daňového řádu), ať již na základě tvrzení daňového subjektu, nebo z moci úřední. Naproti tomu § 168 odst. 5 tohoto zákona míří na situace, kdy dosud neuplynul den splatnosti daně. Tímto dnem je podle obecného pravidla v § 135 odst. 3 daňového řádu poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. Uvedené ustanovení však dopadá rovněž na případy vydání zajišťovacího příkazu v době, kdy daň již byla pravomocně stanovena, ale neuplynul den splatnosti určený podle § 139 odst. 3 daňového řádu.

[19] Pokud byl vydán zajišťovací příkaz v době, kdy ještě daň nebyla pravomocně stanovena, pozdějším pravomocným stanovením takové daně, tedy i právní mocí platebního výměru, který vyměřuje daň v jiné než daňovým subjektem tvrzené výši, nastává podle § 168 odst. 4 daňového řádu též splatnost daně. Jde tedy o speciální pravidlo vůči § 135 odst. 3 i vůči § 139 odst. 3 daňového řádu. Splatností daně zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně (ve smyslu § 150 odst. 4 daňového řádu ve výši potřebné k úhradě zajištěné daně z osobního depozitního účtu, kde je zajištěná částka evidována, na příslušný osobní daňový účet daňového subjektu). Vznikl-li v důsledku toho vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.

[20] Krajský soud v citovaných rozsudcích č. j. 22 Af 41/2021 - 18 a č. j. 22 Af 42/2021 - 18 uzavřel, že účinnost zajišťovacích příkazů ve vztahu jak k jistině ve výši 1 250 000 Kč, tak k jistině v celkové výši 4 060 835,73 Kč, zanikla ze zákona v souvislosti se splatností dosud nesplatné daně podle § 168 odst. 5 daňového řádu. Částka, která poté byla zákonným způsobem převedena na úhradu daně, však činila 0 Kč s ohledem na zákaz započtení v insolvenčním řízení, v důsledku čehož vznikl vratitelný přeplatek, který měl být vrácen způsobem podle § 168 odst. 5 daňového řádu, při zohlednění splatnosti daně podle § 139 odst. 3 téhož zákona.

[21] Krajský soud přitom v prvních rušících rozsudcích vyšel ze skutkového stavu, který byl mezi účastníky nesporný. Z těchto shodně tvrzených skutečností se podává (viz body 2 a 5 rušících rozsudků), že přinejmenším zajišťovací příkazy týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až srpen 2014 byly vydány před pravomocným stanovením daně. Jak dále uvedla stěžovatelka v kasační stížnosti k zajišťovací příkazům, na jejichž základě byla souhrnně vymožena částka 4 060 835,73 Kč a převedena částka 1 250 000 Kč, zajišťovací příkazy vydal správce daně na (pravomocně) nestanovenou DPH za období měsíců květen až srpen 2014 a na rovněž nestanovenou DPH za období měsíců srpen až prosinec 2013 a leden až duben 2014.

[22] Krajský soud se ovšem v prvních rušících rozsudcích ani v napadeném rozsudku nezabýval tím, zda a v jakém rozsahu ve vztahu k jednotlivým jistinám úroků došlo k zajištění prostředků na základě zajišťovacího příkazu vydaného na daň, jež v době jeho vydání dosud nebyla (pravomocně) stanovena. Pokud by prostředky takto zajištěny byly, zánik účinnosti zajišťovacích příkazů, splatnost daně a režim nakládání s vratitelnými přeplatky by se řídily § 168 odst. 4, nikoli § 168 odst. 5 daňového řádu. Vedle toho krajský soud rovněž pominul, že část prostředků byla na osobní depozitní účet stěžovatelky zřejmě připsána na základě zajišťovacích příkazů vydaných na DPH za období měsíců srpen až prosinec 2013 a leden až duben 2014. Ve vztahu k této dani však jak v rozhodnutích krajského soudu, tak v rozhodnutí žalovaného absentuje informace o jejím případném pravomocném stanovení. Konečně krajský soud nezohlednil, že v rozporu se zákazem započtení v insolvenčním řízení převedl správce daně po zániku účinnosti zajišťovacích příkazů na osobní daňový účet stěžovatelky pouze částku 4 060 835,73 Kč, nikoli částku 1 250 000 Kč. Tato okolnost ovšem podle NSS v projednávané věci není stěžejní, neboť mezi stranami není sporu o tom, že i částka 1 250 000 Kč se po zániku účinnosti zajišťovacích příkazů stala vratitelným přeplatkem.

[23] Krajský soud tudíž dospěl částečně k předčasnému, částečně k nezákonnému závěru, že částky 4 060 835,73 Kč a 1 250 000 Kč měly být jako vratitelné přeplatky vráceny stěžovatelce postupem podle § 168 odst. 5 daňového řádu, tj. teprve po 15denní lhůtě plynoucí ode dne splatnosti daně podle § 139 odst. 3 daňového řádu. Částky zajištěné na základě zajišťovacích příkazů na DPH za období měsíců květen až srpen 2014 tvořily vratitelné přeplatky, jejichž vracení mělo podléhat postupu podle § 168 odst. 4 daňového řádu. Ve zbytku je třeba zabývat se otázkou, na základě jakých zajišťovacích příkazů (zda vydaných na daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena) byly zajištěny.

[24] V dalším řízení krajský soud doplní skutkový stav o zjištění, která mu umožní posoudit, v jakém režimu byly vydány pro věc podstatné zajišťovací příkazy – zda na již pravomocně stanovenou, avšak podle § 139 odst. 3 daňového řádu pouze nesplatnou daň, anebo na dosud pravomocně nestanovenou daň. V prvém případě bude správný závěr krajského soudu o následném postupu podle § 168 odst. 5 daňového řádu. Obstojí

pak i určení okamžiku počátku úročení vratitelného přeplatku připadající na den 12. 4. 2017. V případě druhém bude namístě postupovat podle § 168 odst. 4 téhož zákona, který obsahuje rovněž speciální pravidlo splatnosti daně a současně zániku účinnosti zajišťovacího příkazu. V tomto případě připadne okamžik počátku úročení vratitelného přeplatku na den 28. 3. 2017.

[25] Ohledně zbylé kasační argumentace stěžovatelky se NSS ztotožňuje se závěry krajského soudu. Na stanovení okamžiku splatnosti a tím rovněž zániku účinnosti zajišťovacích příkazů podle § 168 odst. 5 daňového řádu nemá žádný vliv skutečnost, že zajišťovacími příkazy byly zajištěny prostředky stěžovatelky za účelem budoucí úhrady daně, což je ostatně účelem zajišťovacích příkazů. V případě postupu podle § 168 odst. 5 pak nedochází k úhradě daně k okamžiku právní moci rozhodnutí o stanovení daně, ale až zánikem zajišťovacích příkazů, který nastává po uplynutí lhůty splatnosti daně. Opačný závěr je zcela v rozporu s jednoznačnou dikcí tohoto ustanovení.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude podle § 110 odst. 4 s. ř. s. krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným výše v bodu [24] tohoto rozsudku. Krajský soud v novém rozhodnutí rovněž rozhodne o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. března 2025

Michal Bobek
předseda senátu