



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobkyně

EUP a. s., IČ 24233048
se sídlem Tusarova 791/31, 170 00 Praha 7
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D.,
se sídlem Pivovarská 8, 682 01 Vyškov

proti
žalovanému

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
se sídlem Štěpánská 619/28, 110 00 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2024 č. j. 5201453/24/2000-11451-105418,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 19. 6. 2024 č. j. 5201453/24/2000-11451-105418 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v částce 22 701,70 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám JUDr. Ing. Petra Machálka, Ph.D., advokáta.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce požádal dne 28. 12. 2023 svého věcně a místně příslušného správce daně (žalovaný) o vrácení přeplatku na dani.
2. Žalovaný v návaznosti na podanou žádost vydal Vyrozumění o přeplatku č. j. 1470920/24/2007-50521-111510 ze dne 28. 2. 2024, kterým nebylo žádosti vyhověno. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce námitku ve smyslu ustanovení § 159 daňového řádu, a to z důvodu nepřezkoumatelnosti, nesprávnému vyhodnocení skutkového stavu a nezákonnému nevrácení přeplatku.
3. O námitce rozhodl žalovaný Rozhodnutím o námitce č. j. 5201443/24/2000-11451-105418 ze dne 19. 6. 2024 (dále jako „napadené rozhodnutí“), kterým námitku zamítl.
4. Žalobce je přesvědčen, že napadené rozhodnutí je nezákonné, a to z důvodu porušení zákonných předpisů v průběhu řízení, protože proti němu brojil správní žalobou.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

5. Žalobce v žalobě nejprve rekapituloval průběh dosavadního řízení, jež se dotýká zrušených zajišťovacích příkazů, přičemž dle něj má rozhodnutí o nezákonnosti vydaných zajišťovacích příkazů zásadní dopad na posouzení otázky platební povinnosti na dani, a to s ohledem na u něj proběhlé insolvenční řízení.
6. V první řadě je třeba dle žalobce posoudit okamžik vzniku pohledávky vzniklé zrušením zajišťovacích příkazů, když předtím byla zajištěná daňová povinnost v rámci daňové exekuce uhrazena. Dle žalobce má rozhodnutí o nezákonnosti zajišťovacích příkazů (Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č.j. 52350/19/5100-41456-711539 ze dne 19. 12. 2019), především s ohledem na proběhlé insolvenční řízení, zásadní dopad na posouzení otázky platební povinnosti na dani. Zrušením zajišťovacích příkazů splatnost pohledávky nastala dne 30. 12. 2017, tj. po uplynutí 15 dnů od právní moci rozhodnutí o odvolání. Dále žalobce uvádí, že i pokud by zajišťovací příkazy byly zákonnými rozhodnutími, daňová pohledávka by vznikla až dnem rozhodnutí o odvolání, tj. dnem 15. 12. 2017.
7. Jelikož splatnost daňové pohledávky vznikla až po účinnosti rozhodnutí o úpadku žalobce (dne 12. 9. 2017), lze takovou pohledávku týkající se zdaňovacího období do dne předcházejícího dni účinnosti rozhodnutí o úpadku uplatnit pouze přihlášením dle příslušných ustanovení insolvenčního zákona. Žalovaný svoji pohledávku ve stanovené lhůtě do insolvenčního řízení nepřihlásil. Právo ji jakkoliv nárokovat v rámci insolvenčního řízení tak žalovanému dle žalobce zaniklo a žalobci tak vznikl přeplatek ve výši uhrazené zajištěné daně (ve výši 261 905 170 Kč).
8. Žalobce upozorňuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí opomíjí skutečnost, že zajišťovací příkazy byly zrušeny pro nezákonnost a nemohou být tedy posouzeny jako důvod proto, aby nastala splatnost dle ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu, tj. ke dni stanovení daně. Správní orgán, který vydal nezákonné rozhodnutí se nemůže dovolávat principu presumpce správnosti správních aktů v neprospěch jednotlivce. Dle žalovaným

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

citované judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu platí princip presumpce správnosti aktu veřejné moci pro účastníky řízení a třetí osoby, ale nikoliv pro orgán, který nezákonně rozhodnutí vydal. Připuštěním takového výkladu by došlo k popření principu právního státu. Žalovaný proto, dle názoru žalobce, nesprávně vyhodnotil vliv zrušených zajišťovacích příkazů na projednávaný případ, způsobil tak, že veškerá jeho argumentace je zatížena touto zásadní vadou a žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné.

9. Žalobce dále v žalobě uvádí, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2024 č. j. 10 Afs 119/2023 - 40, na které žalovaný ve svém žalobou napadeném rozhodnutí odkazuje a které řeší splatnost zajištěné daně po jejím doměření, není dle jeho názoru pro projednávaný případ přílehlavý. V projednávaném případě měly totiž dodatečné platební výměry jednoznačně stanovenu splatnost podle ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu, tedy náhradní splatnost doměřené daně nastávala ke dni jejího stanovení.
10. Naproti tomu zmiňovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu byl projednáván případ, kdy splatnost nastala ihned po doručení platebních výměrů. V souladu s těmito závěry potom splatnost doměřené daně v projednávaném případě nastala nikoliv okamžikem vydání platebních výměrů, ale nejdříve dnem doručení rozhodnutí o odvolání, resp. až po uplynutí náhradní lhůty splatnosti po právní moci rozhodnutí o doměření daně (po 15 dnech od doručení rozhodnutí o odvolání). Dle žalobce mu tedy správce daně dne 9. 6. 2017 nezákonně zúčtoval nezákonně exekuoivanou daň na nepravomocně stanovenou daň.
11. Žalobce dále poukazuje na nesprávné vyhodnocení zákonnosti postupu žalovaného v rámci insolvenčního řízení, resp. jeho důsledků. K pravomocnému stanovení daně totiž došlo až po rozhodnutí o úpadku. Až v tomto okamžiku žalovaný podmíněně držené prostředky mohl posoudit jako zákonnou daň. Jelikož však držené prostředky nebyly přihlášeny do insolvenčního řízení, bylo povinností je vyplatit žalobci. Žalobce opakuje, že vzhledem k nezákonnosti zajišťovacích příkazů splatnost daně nastala až po náhradní lhůtě splatnosti, tj. 30. 12. 2017. Žalobce taktéž uvádí, že v případě jeho úspěchu v odvolacím řízení by bylo povinností žalovaného prostředky žalobci vyplatit. Skutečnost, že žalovaný nezákonně exekuoivané prostředky držel, neznamená, že s nimi mohl nakládat libovolně.
12. Na závěr žalobce shrnuje, že nepřihlášením pohledávky spočívající v nepravomocně stanovené dani zaniklo právo žalovaného nárokovat v rámci reorganizace žalobce dané prostředky a že tedy vznikl žalobci přeplatek, a tedy i nárok na vyplacení částky 261 905 170 Kč, jež byla uhrazena jako částka zajištěné daně. Má proto za to, že žalovaný je povinen vyplatit žalobci částku 261 905 170 Kč představující přeplatek na dani. Žalobou napadené rozhodnutí je proto dle žalobce třeba považovat za nezákonné.
13. Žalovaný na úvod svého vyjádření rekapituloval obsah žaloby a též správního řízení. Následně se ztotožnil s názorem žalobce že předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je primárně stanovení splatnosti dodatečně vyměřené daně, která byla předtím zajištěna na základě později zrušených zajišťovacích příkazů a která nebyla v době jejich vydání ještě stanovena, jakkoliv logicky zaujímá postoj opačný k názoru žalobce.
14. Dále uvedl, že výklad ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu, které upravuje okamžik splatnosti daně po vydání zajišťovacího příkazu, prošel v posledních letech významným vývojem, a to jak legislativním, tak judikaturním. Do 31. 12. 2020 platilo, že pokud byla daň stanovena až po vydání zajišťovacího příkazu, stala se splatnou ke dni jejího stanovení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Tímto dnem zanikla účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěné prostředky byly převedeny na úhradu daně. Pokud v důsledku toho vznikl přeplatek, měl být vrácen správcem daně do 15 dnů bez nutnosti žádosti. Tento výklad byl však zpochybněn rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ve věci AB CHEMITRANS s.r.o. (č. j. 6 Afs 399/2017-26), kde soud konstatoval, že za okamžik stanovení daně je třeba považovat až den nabytí právní moci rozhodnutí o jejím stanovení, přičemž tento výklad měl následně zásadní dopad na to, kdy se považuje daň za splatnou a kdy může být použita zajištěná částka. Na tuto judikaturu reagoval zákonodárce novelou daňového řádu účinnou od 1. 1. 2021, která výslovně stanovila, že daň je splatná až ke dni jejího pravomocného stanovení. Tím došlo ke sladění zákonného textu s výkladem Nejvyššího správního soudu.

15. V roce 2024 však Nejvyšší správní soud ve svých dalších rozhodnutích (např. č. j. 10 Afs 119/2023 a 9 Afs 123/2023-35) upřesnil, že pokud je ve výrokové části rozhodnutí o stanovení daně splatnost určena jednoznačně (např. ke dni vydání rozhodnutí), pak tento výrok platí a je závazný – a to i v případě, že se liší od výkladu ve věci AB CHEMITRANS. Pokud nebyla tato část výroku napadena v odvolání nebo soudním přezkumu, je závazná pro daňové orgány i soudy.
16. V konkrétním případě byly zajišťovací příkazy vydány dne 5. 5. 2016 na DPH za období květen 2013 až květen 2015 v celkové výši 261 905 170 Kč. Dodatečné platební výměry stanovily splatnost daně ke dni jejich vydání, tj. 9. 6. 2017. Tato splatnost nebyla v odvolacím řízení napadena ani změněna. Zajištěné prostředky byly tedy použity na úhradu daně ke dni 9. 6. 2017.
17. Žalovaný je tedy přesvědčen, že i když byly zajišťovací příkazy později zrušeny, jejich účinky do té doby byly platné. Odkazuje se na princip presumpce správnosti správních aktů, podle kterého se správní rozhodnutí považují za zákonná a účinná, dokud nejsou zrušena. Tento princip podle něj umožňuje využít prostředky získané na základě zajišťovacích příkazů k úhradě daňových nedoplatků, i když byly tyto příkazy později shledány nezákonnými. Dále žalovaný konstatuje, že výrok o splatnosti daně byl v dodatečných platebních výměrech formulován jednoznačně a nebyl zpochybněn, a proto není možné aplikovat závěry rozsudku ve věci AB CHEMITRANS. Splatnost daně tedy nastala ke dni vydání rozhodnutí a použití zajištěných prostředků bylo v souladu se zákonem.
18. Žalovaný dále odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 123/2023–35 ze dne 12. 1. 2024, které se zabývalo obdobnou situací – tedy vrácením přeplatku vzniklého z prostředků vymožených na základě zajišťovacích příkazů, které byly následně zrušeny. V tomto rozhodnutí bylo potvrzeno, že pokud byla splatnost daně v dodatečných platebních výměrech stanovena jednoznačně a konkrétně, a pokud platí zásada presumpce správnosti správních aktů, nelze aplikovat závěry z případu AB CHEMITRANS. Nejvyšší správní soud rovněž judikoval, že skutečnost, že zajišťovací příkazy byly později shledány nezákonnými, nebrání využití vymožených prostředků na úhradu daňových nedoplatků.
19. Ve vztahu k insolvenčnímu řízení žalovaný uznává, že pravomocné stanovení daně nastalo až po účinnosti rozhodnutí o úpadku. Nicméně zdůrazňuje, že pro posouzení věci je rozhodující okamžik splatnosti daně, nikoliv její pravomocnost. V daném případě byla daň splatná ke dni 9. 6. 2017, zatímco účinky rozhodnutí o úpadku nastaly až 12. 9. 2017. Daňová pohledávka tedy vznikla a byla splatná ještě před úpadkem, a přeplatek vzniklý ze zajištění daně byl na její úhradu převeden rovněž dne 9. 6. 2017.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

20. Podle § 242 odst. 2 daňového řádu je vratitelný přeplatek považován za majetek daňového subjektu, ale pokud vznikl z daňových povinností předcházejících úpadku, může být použit na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. V případě reorganizace pak § 324 odst. 3 insolvenčního zákona zakazuje použití přeplatku po zveřejnění návrhu na reorganizaci. V tomto případě však k převodu přeplatku došlo ještě před tímto okamžikem.
21. Žalovaný tedy tvrdí, že postupoval v souladu s daňovými i insolvenčními předpisy. V době, kdy žalobce podal žádost o vrácení přeplatku, žádný vratitelný přeplatek neexistoval, a žádný takový nevznikl ani v následujících 60 dnech. Proto žalobci nemohl vyhovět a o této skutečnosti jej vyrozuměl. Následně žalovaný zamítl i námitky žalobce, které směřovaly proti době splatnosti daně a proti použití prostředků získaných ze zajišťovacích příkazů, neboť je považoval za nedůvodné.
22. Z těchto důvodů žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

III.

Posouzení žaloby

23. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 soudního řádu správního), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
24. Na ústním jednání dne 23. 4. 2025 setrvali účastníci na svých procesních stanoviscích.
25. K obsahu správního spisu (a genezi případu) soud konstatuje, že se v něm mimo jiné nachází iniciální žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani ze dne 28. 12. 2023, v níž byla vylíčena posloupnost předcházejících skutečností, zejména tedy vydání zajišťovacích příkazů a vedení exekuce, jež byla následně zastavena. O této žádosti rozhodl žalovaný dne 28. 2. 2024 formou vyrozumění o přeplatku, v němž uvedl, že se žádosti žalobce nevyhovuje.
26. Proti tomuto vyrozumění podal žalobce dne 17. 3. 2024 námitky, v níž zopakoval své argumenty z původní žádosti. O těchto námitkách rozhodl žalovaný dne 19. 6. 2024 napadeným rozhodnutím, jímž těmto námitkám nevyhověl a dospěl k závěru, že správně byla konstatována neexistence přeplatku, vzhledem k tomu, že splatnost daně byla určena ještě předtím, než bylo zahájeno insolvenční řízení. K argumentaci žalobce judikáty Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že je nelze na tento případ použít.
27. Žalobkyně především namítla, že žalovaný opomíjí skutečnost, že zajišťovací příkazy byly zrušeny pro nezákonnost a nemohou tedy být posouzeny jako důvod proto, aby nastala splatnost dle § 168 odst. 4 daňového řádu, tedy ke dni stanovení daně.
28. Žalovaný uvedl, že v rámci řízení se žalobcem byly vydány zajišťovací příkazy a „toto zajištění pak bylo v souladu se zásadou presumpce správnosti správních aktů zúčtováno na doměřenou daň ke dni vydání Dodatečných platebních výměrů, tedy ke dni 9.6.2017“.
29. Správní orgán, jenž vydal nezákonné rozhodnutí, se však nemůže dovolávat principu presumpce správnosti správních aktů v neprospěch jednotlivce; zde žalobkyně odkázala na závěry Ústavního soudu v nález ze dne 9. 10. 2003, sp. zn. IV. ÚS 150/01.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

30. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008 – 128 žalobkyně uvedla, že princip presumpce správnosti aktu veřejné moci platí pro účastníky řízení a třetí osoby, nikoliv však pro orgán, jež nezákonně rozhodnutí vydal. Žalovaný tedy nesprávně vyhodnotil vliv zrušených zajišťovacích příkazů na projednávaný případ, čímž způsobil, že veškerá jeho argumentace je zatížena touto zásadní vadou a je tedy nezákonné.
31. Druhá žalobní námitka se týkala otázky splatnosti daně, kdy žalovaný měl za to, že v dodatečných platebních výměrech byla splatnost doměřené daně „jednoznačně určena, tzn. že je spjata např. s okamžikem doručení dodatečného platebního výměru, nelze potom aplikovat závěr rozsudku NSS č.j. ve věci 6 Afs 399/2017-26 ze dne 14.3.2018 ve věci AB CHEMITRANS s.r.o. a dovozovat splatnost ke dni nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně. Závěry tohoto rozsudku platí jen pro případ, kdy bylo ve výroku Rozhodnutí o stanovení daně ohledně určení data splatnosti citováno ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu bez jakéhokoli bližšího určení, např. splatnost ke dni stanovení daně. Pokud tedy v dodatečném platebním výměru byla splatnost daně ve výroku stanovena (s odkazem na ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu byla stanovena splatnost doměřené daně tak, že je splatná k okamžiku doručení dodatečného platebního výměru daňovému subjektu) a pokud tato část výroku nebyla v odvolání ani následném soudním přezkumu rozhodnutí o odvolání zpochybněna, pak takto výslovně stanovenou splatností byly s ohledem na presumpci správnosti správních aktů vázány jak daňové orgány v souvisejících řízeních podle ustanovení § 99 odst. 1 daňového řádu, i krajský soud dle ustanovení § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů. Výrok byl pro další související skutečnosti závazný, byť by se lišil od výkladu učiněného v rozsudku AB CHEMITRANS. Na uvedeném nic nemění ani následně zrušení podkladových zajišťovacích příkazů soudem“.
32. Podle žalobkyně kromě nesprávného posouzení důsledků nezákonnosti zajišťovacích příkazů je zásadní skutečnost, že předmětné dodatečné platební výměry obsahují následující formulaci: „Doměřená daň včetně penále v celkové výši ... Kč je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den vydání tohoto dodatečného platebního výměru (§ 101 odst. 2 daňového řádu), na účet správce daně...“, kdy se ve výroku samozřejmě pouze liší výše doměřené daně.
33. Žalobkyně tu odmítla odkaz na závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku č. j. 10 Afs 119/2023 – 40 ze dne 29. 1. 2024, protože tam řešený spor měl jasně vymezenou splatnost „ihned po doručení tohoto platebního výměru“, naproti tomu žalobkyni byly vydány a doručeny platební výměry stanovující splatnost v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu ke dni jejího stanovení, přičemž zde je nutné zdůraznit zákonodárcem předpokládaný okamžik pravomocného stanovení daně (jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu).
34. V souladu se závěry rozsudku ve věci AB CHEMITRANS tedy splatnost doměřené daně v projednávaném případě nastala nikoliv okamžikem vydání platebních výměrů, ale nejdříve doručením rozhodnutí o odvolání, resp. až po uplynutí náhradní lhůty splatnosti po právní moci rozhodnutí o doměření daně, tj. po 15 dnech od doručení rozhodnutí o odvolání. Správce daně tedy dne 9. 6. 2017 nezákonně zúčtoval nezákonně exekuvanou daň na nepravomocně stanovenou daň.
35. Ve třetí námitce žalobkyně namítala nesprávnost vyhodnocení zákonnosti postupu žalovaného v rámci insolvenčního řízení, resp. jeho důsledků. Žalovaný k tomu uvedl, že

správce daně převedl ještě do okamžiku zveřejnění návrhu na povolení reorganizace přeplatek ze zajištění daně vzniklý před účinností rozhodnutí o úpadku na úhradu splatné daňové pohledávky, která nabyla splatnosti před úpadkem daňového subjektu a nebyla tak pohledávkou za majetkovou podstatou.

36. Avšak i pokud by však žalovaný převedl nezákonně vymožené prostředky na splatnou doměřenou daň, tak pořád se jednalo o nepravomocně stanovenou daň, byť uhrazenou. Jinými slovy, šlo i nadále pouze o podmíněnou úhradu, protože pro zákonnost doměření daně je zcela nezbytným předpokladem její pravomocné stanovení, které nastalo až po právní moci rozhodnutí o odvolání (§ 103 odst. 1 daňového řádu).
37. Z časového pohledu tedy – při připuštění výkladu zastávaného žalovaným – byla uhrazena nepravomocně doměřená daň (9. 6. 2017), s účinností ke dni 6. 9. 2017 bylo zahájeno insolvenční řízení na majetek žalobce, ke dni 12.9.2017 byl zjištěn úpadek a zároveň byla povolena reorganizace žalobce. Rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo doručeno 15. 12. 2017, v tomto okamžiku došlo k pravomocnému stanovení daně (a nedošlo tak k aplikaci ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, dle něž by nepravomocné rozhodnutí nabylo právní moci ukončením přezkumného jednání). Tím, že zajišťovací příkazy byly nezákonné, nastala zcela nesporně splatnost až po náhradní lhůtě splatnosti, tj. po 15 dnech od právní moci rozhodnutí o odvolání (30. 12. 2017).
38. K pravomocnému stanovení daně tedy došlo až po rozhodnutí o úpadku a až v tomto okamžiku tedy žalovaný podmíněně držené prostředky mohl posoudit jako zákonnou daň. Jelikož však držené prostředky nebyly přihlášeny do insolvenčního řízení, tak bylo povinností žalovaného je vrátit (vyplatit) žalobkyni.
39. Žalobkyně tedy má za to, že nepřihlášením pohledávky spočívající v nepravomocně stanovené dani zaniklo právo žalovaného nárokovat v rámci reorganizace žalobce dané prostředky a že tedy vznikl žalobci přeplatek a tedy i nárok na vyplacení částky 261.905.170 Kč, jež byla uhrazena jako částka zajištěné daně.
40. Městský soud v Praze shledal za stěžejní pro rozhodnutí otázku okamžiku splatnosti doměřené daně, která byla zajištěna zajišťovacími příkazy.
41. V této věci považoval za relevantní závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. března 2018, č.j. 6 Afs 399/2017, k němž jmenovaný soud konstatoval:

[20] Daň doměřená správcem daně je tedy obecně splatná (a lze ji vymáhat) až uplynutím lhůty 15 dnů od právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejném okamžiku se v rozhodném období stávalo splatným i penále z doměřené daně (§ 251 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 30. června 2017).

[21] Pro splatnost daně, na niž byl ještě před jejím stanovením vydán zajišťovací příkaz, však zákon stanoví speciální pravidlo. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu 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.
42. V projednávané věci je tedy třeba mít za to, že daň zajištěná zajišťovacím příkazem byla splatná ke dni svého stanovení. Pak ovšem je nutno určit, který den je dnem stanovení této daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

43. I tím se Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zabýval a uzavřel své úvahy s tím, že
[25] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že s ohledem na právní jistotu adresátů právních norem by měly být stejné pojmy vykládány stejným způsobem, nota bene, používá-li je na více místech stejný právní předpis. Pokud tedy rozšířený senát vyložil pojem „stanovení daně“ ve vztahu § 148 odst. 1 daňového řádu tak, že se tak musí stát pravomocným rozhodnutím, není rozumný důvod jej pro určení okamžiku splatnosti dříve zajištěné daně vykládat jinak. Jedna věc je stanovení daně, druhá pak její vyměření: zjednodušeně řečeno, platebním výměrem je daň stanovena, avšak dokud rozhodnutí není v právní moci, není daň vyměřena (srov. § 139 daňového řádu a komentář Matyášová L., Grossová M. E.: Daňový řád s komentářem a judikaturou - 2. aktualizované a doplněné vydání, Leges: Praha 2015). Nejvyšší správní soud se tedy přiklání k názoru stěžovatelky, že vydat exekuční příkaz na daň či její příslušenství, které byly stanoveny (dodatečným) platebním výměrem, lze i v případě, že byla tato daň předmětem zajištění, až poté, co tento platební výměr nabyl právní moci.
44. Tento závěr je přitom koncipován velmi obecně a soud nespaturuje důvod k tomu, aby jej ve věci nyní rozhodované opomíjel. I v této věci je proto třeba mít za to, že vydat exekuční příkaz na daň či její příslušenství, které byly stanoveny (dodatečným) platebním výměrem, lze až poté, co tento platební výměr nabyl právní moci.
45. Na věci přitom nic nemění skutečnost, že správce daně v dodatečných platebních výměrech výslovně uvedl, že „Doměřená daň včetně penále v celkové výši *** Kč je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den vydání tohoto dodatečného platebního výměru (§ 101 odst. 2 daňového řádu), na účet správce daně“.
46. Jakkoliv je srozumitelné, že správce daně provedl vlastní interpretaci a aplikaci norem daňového řádu, v projednávané věci k ní nelze právě s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu přihlížet.
47. Pokud jde o třetí žalobní námitku, i zde je nutno dát za pravdu žalobkyni. Dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty byly vydány dne 9. 6. 2017, avšak o odvolání proti nim rozhodl odvolací orgán až dne 15. 12. 2017. Podle citované judikatury okamžikem doručení dodatečných platebních výměrů nebyla daň stanovena a tudíž nebyla ani splatná, k její splatnosti došlo až ke dni právní moci rozhodnutí, jímž odvolací orgán zamítl odvolání.
48. V mezidobí ovšem došlo k tomu, že soud dne 12. 9. 2017 vydal usnesení o úpadku žalobkyně spojené s povolením reorganizace. Po zahájení insolvenčního řízení pak lze pohledávky za dlužníkem uplatňovat jen způsoby, jež dovoluje zákon č. 182/2002 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů. Správce daně tedy měl postupovat jako věřitel podle insolvenčního zákona, resp. jako zajištěný věřitel, a uplatňovat svá práva vůči insolvenčnímu správci.
49. K první žalobní námitce, týkající se principu správnosti správních aktů, pak městský soud konstatuje, že se zcela ztotožnil s argumentací žalobkyně.
50. Princip presumpce správnosti správních aktů platí pro účastníky řízení a třetí osoby, nikoliv však pro orgán, jež nezákonně rozhodnutí vydal. Účelem a smyslem aplikace tohoto principu je tedy ochrana práv a právem chráněných zájmů účastníků řízení, resp. dalších osob, jež jsou objektem rozhodovací činnosti správního orgánu. Ty se tak mohou případně domáhat toho, aby byla respektována jejich práva, jichž nabyly v důsledku

rozhodnutí tohoto orgánu veřejné moci, a to případně i poté, kdy je takové rozhodnutí zrušeno (ochrana dobré víry).

51. Orgán veřejné moci však takové postavení nemá a ani mít nemůže, jelikož ten v řízení není osobou, o jejíž práva a zájmy by se jednalo. Nemůže se tedy domáhat toho, aby byly zachovány právní vztahy, které vznikly na základě rozhodnutí, které bylo později pro nezákonnost zrušeno.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

52. Městský soud v Praze tedy po přezkoumání věci dospěl k závěru, že žaloba byla podána důvodně, a proto soud napadené rozhodnutí podle ust. § 78 odst. 1 soudního řádu správního zrušil a věc vrátil žalovanému podle ust. § 78 odst. 4 soudního řádu správního k dalšímu řízení.
53. V němž žalovaný znovu rozhodne o námitkách žalobkyně, přičemž bude vázán závěry městského soudu ohledně splatnosti daně z přidané hodnoty doměřené dodatečnými platebními výměry, jakož i ohledně pravomoci správce daně domáhat se této daně po žalobkyni poté, kdy bylo s ní zahájeno insolvenční řízení.
54. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobkyně měla ve věci úspěch a její náklady řízení sestávají jednak ze zaplaceného soudního poplatku z podané žaloby ve výši 3000 Kč a jednak z odměny advokátovi za dva úkony právní služby po 3100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby), a ze související náhrady hotových výdajů po 300,- Kč podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění do 31. 12. 2024, dále z odměny advokátovi za jeden úkon právní služby (účast u jednání soudu) po 4620 Kč a ze související náhrady hotových výdajů po 450 Kč podle advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2025, zvýšené o sazbu daně z přidané hodnoty, a dále z cestovného podle přiložené kalkulace na trase Vyškov – Praha a zpět ve výši 3539 Kč a související náhrady za ztrátu času ve výši 1800 Kč. Náhradu v celkové výši 22 701,70 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobci do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce JUDr. Ing. Petra Machálka, Ph.D., advokáta.

Poučení:

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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.

Praha 23. dubna 2025

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.