ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Petra Šuránka a soudce Štěpána Výborného ve věci žalobkyně: **VPI CZ v.o.s.**, sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, insolvenčního správce úpadce KRATOLIA Trade a.s., sídlem Žukovova 59/34, Ústí nad Labem, zastoupené advokátem Mgr. Ivanem Brambaški, sídlem Letenská 121/8, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2022, č. j. 284948/22/2501-50523-507381, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 1. 2024, č. j. 141 Af 9/2022-59,

takto:

I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 6 352,50 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Ivana Brambaški, advokáta.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I.
Předcházející řízení

[1] Žalovaný dne 24. 2. 2015 vydal 10 zajišťovacích příkazů, jimiž v záhlaví uvedenému úpadci uložil k okamžité úhradě dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen až prosinec 2014 v celkové výši 88 102 458,77 Kč. Veškeré opravné prostředky byly neúspěšné. Následujícího dne žalovaný zahájil daňovou kontrolu, v jejímž závěru celkem 14 dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 7. 2015 úpadci doměřil DPH v souhrnné výši 88 630 863 Kč a k tomu stanovil penále ve výši 17 726 168 Kč za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013 a leden až prosinec 2014. Následně žalovaný nařídil exekuce, jejichž výtěžek použil na úhradu nedoplatků.

[2] Vedle toho Celní úřad pro Ústecký kraj (dále jen „celní úřad“) zrušil rozhodnutím ze dne 15. 5. 2015 úpadci z moci úřední registraci distributora pohonných hmot a v této souvislosti dne 31. 7. 2015 vyrozuměl žalovaného, že podle § 6j odst. 4 zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění účinném od 1. 10. 2013 (dále jen „zákon o pohonných hmotách“) vyzve poskytovatele bankovní záruky vystavené na částku 20 000 000 Kč k plnění, a že tudíž žalovaný může požádat o úhradu případného nedoplatku úpadce. V návaznosti na toto vyrozumění žalovaný jakožto jiný správce daně dne 12. 8. 2015 požádal o převedení *„přeplatku ze složené částky kauce“* na evidovaný nedoplatek ze zajišťovacích příkazů. Převedenou částku ve výši 19 654 244 Kč žalovaný obratem použil na úhradu nedoplatků úpadce na DPH.

[3] Na návrh úpadce Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) zahájil dne 21. 5. 2015 insolvenční řízení a dne 7. 10. 2015 rozhodl o jeho úpadku. Usneseními ze dne 19. 2. 2016 krajský soud vzal na vědomí hlasování věřitelů o odvolání předchozího insolvenčního správce a potvrdil žalobkyni jako nového insolvenčního správce úpadce; zároveň prohlásil na majetek úpadce konkurs. Žalovaný do insolvenčního řízení přihlásil své pohledávky, které postupně bral částečně zpět v návaznosti na získané úhrady. Insolvenční soud vzal zpětvzetí zbytku pohledávky na vědomí usnesením ze dne 6. 10. 2022, žalovaný se neodvolal a jeho právní mocí dne 22. 10. 2022 skončila účast žalovaného na insolvenčním řízení. Insolvenční soud přezkoumal pohledávky žalovaného jako nevykonatelné na zvláštním přezkumném jednání dne 22. 2. 2016, při němž byly (až na malou část) žalobkyní popřeny. Žalovaný se popření sice bránil incidenční žalobou (sp. zn. 74 ICm 744/2016), ta však byla nakonec usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 4. 2023 odmítnuta, jelikož zpětvzetím celé pohledávky účast žalovaného v insolvenčním řízení skončila.

[4] Dne 24. 2. 2016 Odvolací finanční ředitelství úpadci sdělilo, že v důsledku přezkoumání pohledávky insolvenčním soudem na zvláštním přezkumném jednání dne 22. 2. 2016 se podle § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2022 (dále jen „daňový řád“) řízení o odvoláních úpadce proti dodatečným platebním

výměrům zastavuje a ty tímto dnem nabyly právní moci. Následně žalovaný zajištěné částky převedl na úhradu dodatečných platebních výměrů s tím, že se jedná o pohledávky, jež vznikly před rozhodnutím o úpadku. K žalobě žalobkyně krajský soud rozsudkem ze dne 24. 3. 2021, č. j. 15 Af 36/2016-289, dodatečné platební výměry pro vady řízení a pro nezákonnost zrušil; kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 1. 7. 2021, č. j. 9 Afs 71/2021-52, zamítl.

[5] Dne 30. 5. 2016 žalobkyně s odkazem na zánik účinnosti zajišťovacích příkazů nabytím právní moci dodatečných platebních výměrů a s argumentem, že na pohledávky z dodatečných platebních výměrů nelze započíst přeplatky ze zajišťovacích příkazů, jelikož ty zanikly právní mocí dodatečných platebních výměrů, jež nastala až k okamžiku ukončení přezkumného jednání, což je ve smyslu § 242 odst. 2 daňového řádu nejzazší okamžik pro užití přeplatku na úhradu splatných daňových pohledávek, požádala o vrácení přeplatku ze zajišťovacích příkazů, jež pozbyly účinnosti. Současně souběžnou žádostí dne 30. 5. 2016 požádala též o vrácení přeplatku z použité kauce distributora pohonných hmot s argumentem, že žalovaný vzal přihlášku svých pohledávek ve výši odpovídající převedenému přeplatku z kauce zpět, čímž znemožnil jejich přezkum. Tím, že je ve výsledku nepřihlásil do insolvenčního řízení, nedisponoval přihlášenou pohledávkou, již by mohl proti přeplatku z kauce započíst, a ten proto byl vratitelným přeplatkem.

[6] Žalovaný žádostem, jež obdržel dne 6. 6. 2016, nevyhověl a odvolání žalobkyně byla rozhodnutími Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 1. 2017 zamítnuta. Krajský soud ovšem rozsudky ze dne 24. 2. 2021, č. j. 15 Af 43/2017-80 a č. j. 15 Af 44/2017-78 (dále jen „rozsudky o přeplatku“), obě rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zrušil. V závazném právním názoru poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, podle nějž „*§ 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.*“ Daň tudíž nebyla stanovena dodatečnými platebními výměry k datu 7. 8. 2015 (den jejich doručení úpadci), jak předpokládal žalovaný, nýbrž až jejich právní mocí dne 22. 2. 2016 (konáním zvláštního přezkumného jednání). Žalovaný tak podle krajského soudu započetl částky inkasované z titulu zajištění daně a plnění z bankovní záruky v rozporu s § 242 odst. 2 daňového řádu na daň, která nebyla splatná. Takový postup mohl mít vliv na majetkovou podstatu, a tím zasáhnout i do práv žalobkyně. Odvolací finanční ředitelství podalo proti oběma rozsudkům krajského soudu kasační stížnosti vedené pod sp. zn. 2 Afs 72/2021 a sp. zn. 9 Afs 71/2021, ty ale následně vzalo zpět s odkazem na neúspěch své kasační stížnosti ve věci dodatečných platebních výměrů a Nejvyšší správní soud řízení o nich zastavil.

[7] Následně Odvolací finanční ředitelství rozhodnutími ze dne 10. 12. 2021, č. j. 46135/21/5300-21441-702127 a č. j. 46143/21/5300-21441-702127 (dále jen „rozhodnutí o přeplatku“), zamítavá rozhodnutí žalovaného o přeplatku změnilo tak, že se oběma žádostem o vrácení přeplatku na DPH plně vyhovuje. V odůvodnění uvedlo, že s ohledem na závazný právní názor krajského soudu v rozsudcích o přeplatku a na zrušení dodatečných platebních výměrů eviduje jak k datu 6. 6. 2016, tak i k datu vydání svých rozhodnutí přeplatek v celkové výši 80 344 877,94 Kč tvořený částkami vymoženými exekucí

zajišťovacích příkazů, částkou z převedené kauce, nadměrnými odpočty a dobrovolnými platbami. Eviduje sice i nedoplatky, ty však vesměs vznikly až po úpadku, a proto je nemůže započíst. Započetlo tak jen starší drobné nedoplatky ve výši 241 793 Kč a shledalo existenci vratitelného přeplatku, který dovoluje plně vyhovět oběma podaným žádostem, které se dožadují vrácení částek 49 473 691,15 Kč a 19 654 244 Kč. Protože dodatečné platební výměry nenabyly v době, kdy žalovaný rozhodoval o žádosti o vrácení přeplatku právní moci, nenastala splatnost doměřené daně. Žalovaný tak nebyl oprávněn žádat celní úřad o převedení přeplatku z kauce distributora pohonných hmot ani finanční prostředky použít na přednostní úhradu daňových nedoplatků úpadce. Tyto nedoplatky na doměřené dani ostatně s ohledem na výsledek soudního přezkumu již ani neexistují.

[8] Dne 19. 1. 2022 žalobkyně požádala s odkazem na § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a na její žádosti ze dne 30. 5. 2016 o vyplacení úroku z vratitelných přeplatků, jež Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o přeplatku vyčíslilo na částku 80 103 084,94 Kč a žalovaný je do majetkové podstaty úpadce vyplatil až dne 16. 12. 2021. Dne 10. 3. 2022 žalobkyně svou žádost urgovala, na což zareagoval žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 3. 2022, č. j. 284948/22/2501-50523-507381 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žádost ze dne 19. 1. 2022 posouzenou jako námitku proti nepředepsání úroků z vratitelných přeplatků do evidence daní a jejich nevyplacení ve smyslu § 159 odst. 6 daňového řádu zamítl. Konstatoval, že přeplatky byly vráceny včas, neboť lhůta pro jejich vrácení na základě žádostí z roku 2016 běžela až od rozhodnutí o přeplatku. Posuzování žádostí o vrácení přeplatku se děje v rovině platební a vychází ze stavu osobního daňového účtu ke dni jejich podání (resp. v následujících 60 dnech). Výsledky takového posouzení nelze revidovat v souvislosti s případnými následnými zásahy do osobního daňového účtu v rovině nalézací. Rozsudek č. j. 6 Afs 399/2017-26 byl vydán až 14. 3. 2018, proto v něm zaujatý výklad nebylo možné při posouzení žádostí v roce 2016 zohlednit. Samotné dodatečné platební výměry pak byly zrušeny z důvodu procesních vad, jež nemohl žalovaný ovlivnit, neboť potřebné došetření důkazních návrhů v odvolání bylo znemožněno ukončením odvolacího řízení v důsledku přezkoumání přihlášených pohledávek v insolvenčním řízení. V době podání žádostí tedy přeplatek na osobním daňovém účtu neexistoval, a žalovaný proto nemohl být v prodlení, pokud jej do 30 dnů nevrátil. Navíc úpadce je v úpadku, což má podle § 243 odst. 3 daňového řádu za následek, že k daňové pohledávce nevzniká úrok z prodlení (reparační funkce úroku odpadá). Zrcadlovou funkci k němu má úrok z pozdě vráceného přeplatku, a proto od data úpadku nemůže vznikat ani úrok z vratitelného přeplatku. Satisfakce ve formě úroků za peněžní prostředky zadržené úpadci nemůže náležet věřitelům ani insolvenčnímu správci, neboť jejich práva tím zasažena nebyla. Škoda nemohla vzniknout ani úpadci, který v konkurzu nemůže přijímat žádné platby.

[9] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalovaného žalobu, která krajský soud rozsudkem ze dne 10. 1. 2024, č. j. 141 Af 9/2022-59 (dále jen „napadený rozsudek“), vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud se v první řadě neztotožnil s námitkou nedostatku aktivní legitimace žalobkyně. Insolvenční správce je podle § 294 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“) povinen uplatňovat a vymáhat ve prospěch majetkové podstaty dlužníkovy pohledávky, přičemž takovými pohledávkami jsou i pohledávky za správcem daně z titulu vratitelného přeplatku a úroku z něj, což potvrzuje i soudní praxe (rozsudek Nejvyššího správního soudu

ze dne 27. 2. 2019, č. j. 6 Afs 197/2018-30, a rozsudek jeho rozšířeného senátu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65). Proto vystupoval insolvenční správce jako žalobce i v řízeních zakončených rozsudky o přeplatku. V rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, rozšířený senát posuzoval obecně vliv zjištění úpadku na soudní řízení správní, a to konkrétně ve věci pohledávky, jež nebyla vymáhána ve prospěch majetkové podstaty. Proto v dané věci nebyl důvod, aby insolvenční správce vystupoval v pozici žalobce.

[10] Při posouzení otázky, zda žalobkyni vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku, krajský soud vyšel z rozsudků o přeplatku. Dovodil tak, že doručením dodatečných platebních výměrů dne 7. 8. 2015 ještě nedošlo ke stanovení daně ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu a daň nebyla stanovena ani před rozhodnutím o úpadku (7. 10. 2015), nýbrž podle § 243 odst. 2 daňového řádu až skončením zvláštního přezkumného jednání dne 22. 2. 2016 (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 1. 2019, č. j. 29 ICdo 4/2017-350, bod 70). Dodatečné platební výměry se týkaly daňových povinností za jednotlivá zdaňovací období let 2013 a 2014, jež předchází rozhodnutí o úpadku, a proto nezakládaly pohledávky za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 insolvenčního zákona. Přeplatky z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů vzniklé na základě těchto daňových povinností mohl žalovaný v souladu s § 242 odst. 2 daňového řádu použít jen na úhradu splatných daňových pohledávek nejpozději do jejich přezkoumání, k němuž došlo dne 22. 2. 2016. Žalovaný tak v rozporu s podmínkami stanovenými v § 242 odst. 2 daňového řádu plnění z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů započetl na daň, která ještě nebyla splatná. Žalovaný tudíž měl uvedené přeplatky (včetně přeplatku z neoprávněně vyžádané kauce) vyplatit na žádost žalobkyně do majetkové podstaty úpadce.

[11] Pokud jde o vznik nároku na úrok, ten se podle krajského soudu posuzuje s ohledem na čl. II bod 11 zákona č. 283/2020 Sb. podle § 155 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Uplynutím 30denní lhůty od doručení žádostí o vrácení přeplatku dne 6. 6. 2016 žalobkyni vznikl nárok na úroky podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a trval déle než 5 let až do vyplacení přeplatků v prosinci 2021, aniž by bylo možné přihlédnout k tomu, že žalovaný neoprávněně přeplatky započetl na dodatečné platební výměry. Krajský soud nesouhlasil s tím, že by bylo nutné vycházet ze stavu osobního daňového účtu bez možnosti jeho revize na základě později vydaných rozhodnutí, naopak Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutích o přeplatcích výslovně potvrdilo, že na osobním daňovém účtu se již ke dni 6. 6. 2016 nacházel přeplatek v celkové výši 80 334 877,94 Kč. Podle krajského soudu přitom pro vznik nároku na úrok z vratitelného přeplatku není podstatné to, že došlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů, nýbrž skutečnost, že žalovaný nebyl z časových důvodů vůbec oprávněn plnění z bankovní záruky a ze zajišťovacích příkazů na úhradu dodatečných platebních výměrů započíst, ať již byly v souladu se zákonem či nikoliv.

[12] Krajský soud také odmítl argument žalovaného, že by ode dne rozhodnutí o úpadku neměl vznikat úrok z pozdě vráceného přeplatku. Ukončení úročení daňových závazků úpadce, které nejsou pohledávkou za majetkovou podstatou, podle § 243 odst. 3 daňového řádu podle krajského soudu navazuje na § 170 insolvenčního zákona, podle nějž se úroky z pohledávek věřitelů přirostlé po rozhodnutí o úpadku žádným způsobem neuspokojují. Žalovaný má sice pravdu v tom, že úrok z prodlení plní reparační funkci (jde

o paušalizovanou náhradu škody), ale není pravdou, že by tato funkce trvala jen do rozhodnutí o úpadku, jelikož škoda může vznikat i poté. Zmíněná ustanovení pouze reflektují skutečnost, že insolvenční řízení probíhá dlouhou dobu a přihlášené pohledávky jsou uspokojovány až v jeho závěru, což nemůže úpadce nijak ovlivnit. Proto je vhodné stanovit určitou hranici pro příslušenství přihlášených pohledávek. V případě, kdy má správce daně vrátit přeplatek, tomu tak ale není, protože ten se může vyhnout vzniku a nárůstu úroku tím, že přeplatek daňovému subjektu vrátí co nejdříve. Výklad žalovaného jde proti zákonu, přičemž podle krajského soudu není dán ani důvod pro analogickou aplikaci § 243 odst. 3 daňového řádu. Satisfakce v podobě úroků sice primárně náleží úpadci, sekundárně však slouží k odškodnění insolvenčních věřitelů. Ti se v případě neoprávněného zadržování přeplatků a neplnění závazků dalších dlužníků vůči věřiteli mohou dokonce dostat až do druhotné platební neschopnosti.

[13] Žalovaného nezbavuje odpovědnosti ani skutečnost, že § 168 odst. 4 daňového řádu byl poprvé explicitně vyložen až v rozsudku č. j. 6 Afs 399/2017-26. Tento rozsudek nepředstavoval změnu dosavadní judikatury. Žalovaný se podle krajského soudu nemůže dovolávat ani toho, že se cítil být vázán údajem o splatnosti ve výroku dodatečných platebních výměrů. Splatností stanovenou v rozporu s platnou právní úpravou není vázán, což dovodil krajský soud v rozsudcích o přeplatku i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41. Žalovaný se tak podle krajského soudu nemůže dovolávat svého pochybení jakožto argumentu, proč nemá být žalobkyni přiznán úrok z vratitelného přeplatku.

[14] Relevantním nakonec krajský soud neshledal ani poukaz žalovaného na to, že statutární orgány úpadce byly pravomocně odsouzeny za zločin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a to právě DPH za zdaňovací období roku 2014. Takový argument není v napadeném rozhodnutí obsažen, není ani blíže konkretizován, takže není zřejmé, že do majetkové podstaty mají být vraceny prostředky získané trestnou činností, a nadto taková argumentace měla své místo v řízení o žalobě ohledně vrácení přeplatků. Úrok z přeplatků již podle krajského soudu nemá s trestnou činností statutárních orgánů úpadce žádnou spojitost. V rozsudku ze dne 23. 2. 2015, č. j. 15 Af 93/2012-65, krajský soud posuzoval odlišnou skutkovou situaci (uplatnění nadměrných odpočtů, jež měly prokazatelný původ v simulovaných zdanitelných plněních), a proto je argumentace žalovaného nepřípadná.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[15] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítá formálně s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), nesprávné právní posouzení a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek odůvodnění a jiné procesní vady, jež mohou mít za následek nezákonnost napadeného rozsudku.

[16] V první řadě stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil aktivní legitimaci žalobkyně. Ustanovení § 294 odst. 1 insolvenčního zákona, na které krajský soud odkázal, nehovoří o tom, v jakém řízení může insolvenční správce vymáhat pohledávky dlužníka do

majetkové podstaty. Krajským soudem zmíněná soudní praxe se pak týkala pohledávek z titulu vratitelného přeplatku, ne však úroku z vratitelného přeplatku. Stěžovatel s odkazem na § 242 odst. 2 daňového řádu dovozuje, že za majetek úpadce, který je oprávněn za něj vymáhat insolvenční správce, je pouze vratitelný přeplatek. Daňový řád nestanoví, že by se pro účely insolvenčního řízení měl za majetek daňového dlužníka považovat též úrok z vratitelného přeplatku, a proto podle stěžovatele v soudním řízení správním k němu má procesní práva a povinnosti pouze daňový subjekt.

[17] Stěžovatel krajskému soudu dále vytýká nesprávné posouzení otázky vzniku úroku z vratitelného přeplatku. Úrok hrazený správcem daně představuje podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23, č. 4454/2023 Sb. NSS, paušalizovanou náhradu škody daňovému subjektu za to, že nemohl včas nakládat s přeplatkem. S ohledem na probíhající insolvenční řízení ale úpadci žádná škoda vzniknout nemohla a stejně tak nemohla vzniknout insolvenčnímu správci a sekundárně věřitelům, protože provedení rozvrhu výtěžku zpeněžení majetkové podstaty závisí na průběhu insolvenčního řízení. To dokládá fakt, že po vrácení přeplatku se věřitelům úpadce dostalo plnění až dne 3. 11. 2022, tedy téměř o rok později.

[18] Nelze ani přijmout závěr krajského soudu, že vratitelné přeplatky vznikly již v roce 2016. Stěžovatel byl vázán zamítavými rozhodnutími Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 1. 2017, která byla zrušena až rozhodnutími o přeplatku, a po tuto dobu nebyl z důvodu uváděného krajským soudem (nemožnost započtení na nesplatnou daň) oprávněn změnit stav osobního daňového účtu – důvodem pro změnu osobního daňového účtu bylo až zrušení dodatečných platebních výměrů rozsudkem krajského soudu ze dne 1. 7. 2021. Přeplatek tak mohl vzniknout až v roce 2021, nikoliv v roce 2016. V napadeném rozsudku krajský soud vycházel z právního posouzení v rozsudcích o přeplatku, s nimiž Odvolací finanční ředitelství nesouhlasilo. Kasační stížnosti vzalo zpět až po zamítnutí kasační stížnosti ve věci dodatečných platebních výměrů, jelikož v důsledku jejich zrušení již o žádostech o vrácení přeplatků nemohlo rozhodnout jinak, a v rozhodnutích o přeplatku poté také uvedlo, že takto rozhoduje proto, že nedoplatky již neexistují z důvodu soudního přezkumu.

[19] Stěžovatel také upozorňuje na nepřezkoumatelnost odůvodnění napadeného rozsudku, v němž krajský soud k jeho námitce, že při správném postupu by kauci od celního úřadu nevyžádal a banka by neplnila, konstatoval, že pokud by k tomu došlo, musely by celní orgány kauci vrátit žalobkyni do majetkové podstaty. Krajský soud vůbec nezohlednil, že tyto peněžní prostředky byly vyplaceny bankou (jakožto třetí osobou) z bankovní záruky, tj. že nešlo o složenou jistinu. Pokud by stěžovatel postupoval správně a nepožádal celní úřad o vrácení přeplatku, celní úřad by podle § 6j odst. 3 zákona o pohonných hmotách nevystavil výstavci bankovní záruky výzvu a banka by neplnila. Kauce převedená celníky tedy nebyla platbou od úpadce a nemohla být jeho majetkem. Stěžovateli tak není jasné, co by celní orgány vracely insolvenčnímu správci, když nešlo o součást majetkové podstaty a § 183 odst. 2 insolvenčního zákona umožňuje započtení na platby třetích osob. Krajský soud podle stěžovatele nesprávně vyložil ustanovení daňového řádu a insolvenčního zákona a neaplikoval ustanovení zákona o pohonných hmotách.

[20] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a jinou vadu řízení pak stěžovatel spatřuje i v tom, že si krajský soud situaci zjednodušil a vyhnul se jeho námitce

nepřípustnosti uplatňování nároku, který má původ v kriminálním jednání, kterou ve vyjádření k žalobě doložil rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 8. 4. 2022, č. j. 15 To 80/2021-35377 (dále jen „trestní rozsudek“). Tato námitka mohla být poprvé uplatněna právě až po vyhlášení trestního rozsudku dne 8. 4. 2022. Pokud není napadený rozsudek nepřezkoumatelný, je podle stěžovatele založen přinejmenším na nesprávném právním posouzení, jelikož krajský soud neakceptoval závazky postihovat legalizaci výnosů z trestné činnosti plynoucí pro Českou republiku z Úmluvy o praní, vyhledávání, zadržování a konfiskaci výnosů ze zločinu (vyhlášené pod č. 33/1997 Sb.), Úmluvy Organizace spojených národů proti nadnárodnímu organizovanému zločinu (vyhlášené pod č. 75/2013 Sb.m.s.) a směrnice 2015/849/EU o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012 a o zrušení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES a směrnice Komise 2006/70/ES (dále jen „směrnice 2015/849/EU“). Stejně tak krajský soud odmítl hodnotit souladnost požadavku žalobkyně s dobrými mravy a se zákazem zjevného zneužití práva zakotvenými v § 2 odst. 3 a § 8 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“). Trestní rozsudek předložený krajskému soudu k důkazu beze změny akceptoval prvostupňový výrok o vině, z nějž je bez jakýchkoliv pochyb patrné, že úpadce byl zapojen v pozici tzv. *brokera* do kolotočového podvodu, v rámci nějž pořizoval plnění (suroviny pro výrobu metylesteru rostlinného oleje) prostřednictvím personálně či jinak propojených subjektů z řetězce, na jehož počátku nebyla odvedena DPH, a uplatňoval si z nich nárok na odpočet daně. Sjednocujícím prvkem všech 423 případů nezdaněných dovozů řepkového oleje byl přitom odsouzený předseda představenstva úpadce Ing. Jan Vrbický. Za tohoto stavu stěžovatel vnímá napadený rozsudek jako nesouladný s kautelami obecných morálních zásad akceptovatelných v demokratické společnosti. Subjektivní právo zde sice existuje, ale jeho výkon je nepřípustný. Jedná se o klasické zneužití práva, neboť vyplacení požadovaných úroků hraničí s odškodněním odsouzených. Mezi přihlášenými věřiteli je totiž společnost SUPPORT Service s.r.o., která má vazby na odsouzené osoby a vystupovala v řetězci jako tzv. *buffer*.

[21] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry krajského soudu a navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Pokud jde o její aktivní legitimaci, poukazuje na ustanovení § 246 odst. 1, § 249 odst. 1, § 263 a § 264 insolvenčního zákona, z nichž vyplývá, že jedinou osobou oprávněnou k vymáhání nároků úpadce do majetkové podstaty je insolvenční správce, který má k těmto úkonům ze zákona aktivní legitimaci. Na majetek úpadce byl dne 19. 2. 2016 prohlášen konkurz, žalobkyně je proto jedinou osobou oprávněnou v tomto řízení jednat za úpadce. Na povinnost stěžovatele uhradit požadovaný úrok z vratitelného přeplatku přitom nemá vstup insolvenčního správce do řízení žádný vliv. Ze žádného ustanovení daňového řádu a insolvenčního zákona ani nevyplývá, že by úrok z vratitelného přeplatku neměl náležet do majetkové podstaty a nevztahovala se na něj dispoziční oprávnění insolvenčního správce. Stěžovatel dlouhodobě a protiprávně zadržoval finanční prostředky náležející do majetkové podstaty a za toto své protiprávní počínání je povinen nést následky v podobě úhrady příslušného úroku do majetkové podstaty. To, že kompenzace pozdní výplaty přeplatku v podobě úroků náleží do majetkové podstaty vyplývá přímo z § 205 odst. 1 insolvenčního zákona. Aktivní legitimace žalobkyně plyne již z toho, že o jeho přiznání žádala v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu právě ona, a proto též byla adresátem napadeného rozhodnutí.

pokračování

[22] Pokud jde o otázku vzniku nároku na úroky z vratitelného přeplatku, žalobkyně považuje za podstatné, že rozsudky o přeplatku bylo pravomocně rozhodnuto, že stěžovatel byl od samého počátku povinen vydat zajištěnou částku do majetkové podstaty a nemohl ji použít na úhradu daňových nedoplatků úpadce. Kasační stížnosti vzalo Odvolací finanční ředitelství zpět, a proto je třeba z těchto rozsudků vycházet. Nejde tedy o to, že by stěžovatel byl povinen přeplatek vydat do majetkové podstaty v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů – na základě pravomocných rozhodnutí soudu tak byl povinen učinit již v červnu 2016. Podle žalobkyně není pravdou ani to, že by úpadci nevznikla opožděným vrácením přeplatku škoda. Škoda kompenzovaná úrokem vznikla tím, že do doby jeho vrácení nemohl být rozdělen mezi přihlášené věřitele, čímž byla porušena jedna ze základních zásad insolvenčního řízení a právo věřitelů na dosažení rychlého a co nejvyššího uspokojení přihlášených pohledávek. Nárok na úrok z vratitelného přeplatku nadto podle žalobkyně není vůbec podmíněn vznikem škody, k jeho vzniku postačí existence prodlení správce daně s vrácením přeplatku.

[23] Žalobkyně souhlasí s krajským soudem i v otázce neoprávněného čerpání bankovní záruky. Podstatné je, že stěžovatel v rozporu se zákonem a se zásadou rovnosti insolvenčních věřitelů použil prostředky z bankovní záruky k uspokojení svých nároků bez zřetele na rovnocenná práva ostatních věřitelů. Právě proto byl stěžovatel povinen tyto finanční prostředky do majetkové podstaty, aby z nich mohli být uspokojeni všichni přihlášení věřitelé. Svévolné uplatňování práv stěžovatele mimo rámec insolvenčního řízení mělo za následek vznik nároku na úrok z vratitelného přeplatku.

[24] Pokud jde o argumentaci stěžovatele trestním rozsudkem, žalobkyně má za to, že se jí krajský soud zabýval v míře přesahující relevanci těchto námitek. Podle ustálené judikatury totiž vyjádření stěžovatele nemůže nahrazovat chybějící odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nad rámec nutného pak krajský soud správně poukázal na naprostou neurčitost a nekonkrétnost této argumentace, z níž nebylo patrné, na základě jakých skutečností by mělo dojít k prolomení zcela jednoznačné úpravy daňového řádu upravující podmínky vzniku nároku na úrok z vratitelného přeplatku. Zároveň se podle žalobkyně jedná o námitku, která je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá o důvody, které nebyly uplatněny před krajským soudem. Po věcné stránce se navíc tato argumentace míjí i s předmětem řízení, neboť tím stěžovatel nezpochybňuje ani existenci prodlení při vrácení vratitelného přeplatku, ani s tím spojený závěr krajského soudu, že s takovým prodlením daňový řád spojuje vznik nároku na úrok. Konstrukce stěžovatele, jemuž se nelíbí, že by z vyplaceného úroku mohl profitovat subjekt, kterému by takový prospěch náležet neměl, a proto si úrok prostě ponechá, je podle žalobkyně zcela absurdní, neboť popírá zásadu zákonnosti zakotvenou v § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu. Otázka, kdo je legitimním věřitelem, může být řešena výhradně v rámci insolvenčního řízení, nikoliv v řízení daňovém. Totéž platí pro argumentaci občanským zákoníkem, který upravuje soukromoprávní vztahy, zatímco stěžovatel vystupuje v pozici vrchnostenské a svěřenou pravomoc je povinen uplatňovat výlučně v případech stanovených zákonem, a to způsobem zákonem předepsaným. Tuto ústavněprávní zásadu podle žalobkyně stěžovatel svým vyjádřením zcela popírá.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti stěžovatele. Kasační stížnost byla podána včas ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.); za stěžovatele jedná osoba, která doložila vysokoškolské právnické vzdělání (§ 105 odst. 2 s. ř. s.) a je osobou oprávněnou, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

[26] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Aktivní legitimace žalobkyně

[27] Otázkou vlivu insolvenčního řízení na soudní řízení správní se již Nejvyšší správní soud několikrát věnoval. V této souvislosti je vhodné připomenout např. rozsudek ze dne 30. 4. 2019, č. j. 2 Afs 318/2018-42, který v bodě 10 konstatoval, že *„vzhledem k možným rozdílům v motivaci aktivně vystupovat před správními soudy a k tomu, že předmětem soudního přezkumu je vždy určitý akt veřejné správy (např. rozhodnutí správce daně) a správní soudy testují jeho zákonnost v zásadě jen z pohledu řádně uplatněných žalobních bodů, je žádoucí umožnit* ***jak insolvenčnímu správci, tak i dlužníku****, aby iniciovali soudní přezkum správních aktů i ve věci plnění daňových povinností úpadce v režimu daňového řádu.“* (důraz doplněn soudem). Navázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 3 Afs 1/2017-71, který v bodě 19 poukázal na to, že *„insolvenční správce v rámci správy daní de facto vstupuje do postavení daňového subjektu, tj. jedná za daňový subjekt, jako by jím byl sám. Vzhledem ke skutečnosti, že se napadená rozhodnutí žalovaného týkají plnění povinností dlužnice podle předpisů o daních, tzn. nakládání s majetkovou podstatou, ke kterému je od okamžiku prohlášení konkurzu dlužnice oprávněn insolvenční správce, nemůže být dle názoru rozhodujícího senátu tomuto insolvenčnímu správci upřena možnost podat proti takovým rozhodnutím správní žalobu.“*

[28] I když tedy rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, č. 3767/2018 Sb. NSS, dovodil, že vedení insolvenčního řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem nemá vliv na probíhající soudní řízení ve správním soudnictví, neznamená to, že by žalobcem ve vztahu k rozhodnutím správních orgánů majících dopad na majetkovou podstatu směl být jen samotný úpadce. Garance práva na spravedlivý proces podle rozšířeného senátu vyžaduje, aby ztráta dispozičních oprávnění k majetkové podstatě ve prospěch insolvenčního správce nebyla překážkou pro soudní ochranu uplatňovanou samotným úpadcem. Nijak tím ale není dotčeno oprávnění insolvenčního správce hájit zájmy majetkové podstaty proti aktům veřejné správy (včetně rozhodnutí o právech a povinnostech úpadce v oblasti daňové) samostatnou žalobou, anebo intervencí v soudním řízení správním zahájeném žalobou úpadce z pozice osoby zúčastněné na řízení.

[29] V tomto případě přitom Nejvyšší správní soud souhlasí se žalobkyní, že sporný úrok z vratitelného přeplatku by představoval majetek tvořící součást majetkové podstaty úpadce,

neboť souvisí s jeho vratitelnými přeplatky a žalobkyně dovozuje, že nárok na něj měl úpadci vzniknout po zahájení insolvenčního řízení.

[30] Podle § 205 odst. 1 insolvenčního zákona totiž v případě, že *insolvenční návrh podal dlužník, náleží do majetkové podstaty majetek, který dlužníkovi patřil k okamžiku, kdy nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, jakož i majetek, který dlužník nabyl v průběhu insolvenčního řízení.*

[31] Podle § 246 odst. 1 insolvenčního zákona *prohlášením konkursu přechází na insolvenčního správce oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, jakož i výkon práv a plnění povinností, které přísluší dlužníku, pokud souvisí s majetkovou podstatou. Insolvenční správce vykonává zejména akcionářská práva spojená s akciemi zahrnutými do majetkové podstaty, rozhoduje o obchodním tajemství a jiné mlčenlivosti, vystupuje vůči dlužníkovým zaměstnancům jako zaměstnavatel, zajišťuje provoz dlužníkova podniku, vedení účetnictví a plnění daňových povinností.*

[32] Insolvenční řízení na majetek úpadce bylo zahájeno dne 21. 5. 2015, o jeho řešení konkurzem bylo rozhodnuto dne 19. 2. 2016 a žalobkyni měl sporný úrok z vratitelného přeplatku náležet podle jejích žalobních tvrzení po uplynutí lhůty 30 dní od podání žádostí o vyplacení vratitelného přeplatku, které stěžovatel obdržel dne 6. 6. 2016. Pohledávka na vyplacení úroku z vratitelného přeplatku tak musela spadat do majetkové podstaty úpadce a zájmy majetkové podstaty již v době podání žádosti o vyplacení vratitelného přeplatku byla oprávněna vykonávat žalobkyně z pozice insolvenčního správce. Na tom se přitom nic nezměnilo ani v době projednání její žaloby krajským soudem, jelikož úpadek byl i v době vydání napadeného rozsudku nadále řešen konkurzem a roli insolvenčního správce zastávala žalobkyně.

[33] Na tomto závěru nemůže nic změnit ani pravidlo obsažené v § 242 odst. 2 daňového řadu, podle nějž *je pro potřeby insolvenčního řízení za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek s tím, že přeplatek vzniklý na základě 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.* Toto pravidlo nelze vykládat *a contrario* tak, že jakýkoliv jiný nárok daňového subjektu vzniklý po rozhodnutí o úpadku úpadci nenáleží a není součástí jeho majetkové podstaty. Ostatně již důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu k (obsahově prakticky shodnému) ustanovení konstatovala, že *„v odstavcích 2 a 3 se k odstranění případných pochyb o možnosti využití institutu občanskoprávního započtení při posuzování převádění přeplatků v rámci evidence daní upřesňuje, že o majetek daňového subjektu se jedná až v případě zjištěného vratitelného přeplatku. Platí totiž obecné pravidlo, podle něhož se přeplatek dostává do dispozice daňového subjektu až v případě, kdy je vratitelný, tj. neexistují žádné nedoplatky, na které by mohl být převeden. Toto pravidlo je v souvislosti s insolvencí modifikováno tak, že od sebe nejen z hlediska evidence správce daně, ale i pro potřeby přihlašování pohledávek do insolvenčního řízení, odděluje přeplatky vzniklé v souvislosti s aktivitami daňového dlužníka před rozhodnutím o úpadku od přeplatků vzniklých po rozhodnutí o úpadku coby pohledávek za majetkovou podstatou. Návrh tak přijímá koncepci obsaženou v insolvenčním zákoně, která spočívá v tom, že daňové pohledávky, které je třeba uplatnit přihláškou v insolvenčním řízení, není možno započíst s daňovými pohledávkami vzniklými po rozhodnutí o úpadku.“* Cílem tohoto ustanovení tak nebylo konkrétně definovat, jaké všechny daňové

nároky spadají do majetkové podstaty, ale zdůraznit, že pro účely majetkové podstaty je přeplatek relevantní až tehdy, je-li vratitelný, a současně limitovat započitatelnost přeplatku souvisejícího s aktivitami daňového dlužníka před rozhodnutím o úpadku. Rozsah majetkové podstaty je tak třeba skutečně vnímat prostřednictvím jejího vymezení v § 205 insolvenčního zákona.

Vznik nároku na úrok z vratitelného přeplatku

[34] Ani námitky stěžovatele zpochybňující závěry krajského soudu o tom, že úpadci vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku a kdy se tak stalo, nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodné.

[35] V první řadě je třeba odmítnout představu stěžovatele, že závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 2 Afs 60/2021-23, že úrok z vratitelného přeplatku představuje paušalizovanou náhradu škody daňovému subjektu, znamená, že by nárok na něj mohl vznikat jen v situaci, že daňovému subjektu prokazatelně vznikla škoda.

[36] Pokud jde o úrok požadovaný žalobkyní, je třeba připomenout ve shodě s krajským soudem, že s účinností od 1. 1. 2021 došlo k relevantní změně rozhodné právní úpravy zákonem č. 283/2020 Sb., který v přechodných ustanoveních v čl. II pod bodem 11 stanovil, 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.* Pro samotný procesní postup správce daně pak v bodě 12 novela zakotvila nepravou retroaktivitu: *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.*

[37] V období od podání žádosti o vyplacení vratitelného přeplatku v červnu 2016 až do konce roku 2020 se tudíž vznik úroku z vratitelného přeplatku řídil ustanovením § 155 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, podle nějž *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. Je-li daňový subjekt u správce daně registrován, je povinen určit k vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených v registraci.* Na to navazovala úprava v § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020: *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.*

pokračování

[38] Počínaje 1. 1. 2021 se nárok úpadce na úrok z vratitelného přeplatku již řídil ustanovením § 253a daňového řádu, podle jehož odst. 1 *je základem pro výpočet úroku z vratitelného přeplatku vratitelný přeplatek, který nebyl v souladu se zákonem vrácen, použit nebo převeden* s tím, že podle odst. 2 *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*, avšak podle odst. 3 ne *po dobu, kdy vzniká úrok z daňového odpočtu*, a ani *v případě pozdního vrácení úroku hrazeného správcem daně*. Podle odst. 4 *výše úroku z vratitelného přeplatku odpovídá výši úroku z prodlení.*

[39] Z citovaných ustanovení daňového řádu v obou relevantních zněních je patrné, že pro vznik nároku na úrok z vratitelného přeplatku není vůbec relevantní, zda daňovému subjektu vznikla zpožděním správce daně při vyplacení vratitelného přeplatku konkrétní vyčíslitelná škoda, natož aby bylo nutné existenci takové škody prokazovat. Pro vznik příslušného nároku a jemu odpovídající povinnosti správce daně takový úrok připsat na osobní účet daňového subjektu je skutečně relevantní, jak upozorňuje žalobkyně, jen existence vratitelného přeplatku a marné uplynutí zákonem stanovené lhůty pro jeho vrácení o délce 30 dnů ode dne obdržení žádosti o jeho vyplacení (tato lhůta přitom platí i v současnosti podle § 155b odst. 1 daňového řádu). Paušalizovaná náhrada škody je pouze vyjádřením smyslu a účelu institutu úroku z vratitelného přeplatku, samotná existence takové škody však zkoumána být nemusí. V podstatě se dá říci, že zákonodárce existenci takové škody nevyvratitelně předpokládal, a proto ji ani do dispozice právní normy nezakomponoval. Ostatně nutnost zjišťovat a prokazovat vznik škody by byla v rozporu s principem paušalizace, který je nedílnou součástí posuzované právní úpravy. Úrok právě pro svou předem paušálně stanovenou výši (sazbu) nepředpokládá jakékoliv ověřování skutečné výše škody. Nejen pokud je škoda vyšší, než odpovídá zákonem stanovenému úroku, ale i pokud je nižší, či dokonce nulová, zakládá platná právní úprava povinnost stěžovatele v důsledku prodlení při vyplacení vratitelného přeplatku přiznat daňovému subjektu též odpovídající úrok z vratitelného přeplatku.

[40] Argumenty stěžovatele zpochybňující, zda a komu vznikla škoda opožděným vyplacením vratitelného přeplatku, jsou tak pro posouzení věci zcela nerozhodné.

[41] Dále pak stěžovatel polemizuje s tím, zda a kdy vůbec žalobkyni, resp. úpadci vznikl vratitelný přeplatek. Zde ale Nejvyšší správní soud musí zdůraznit, že stěžovatel ve svých úvahách zcela pomíjí, že podle § 99 odst. 1 věty první daňového řádu platí, že *vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán*. Při úvaze o tom, zda úpadci, resp. žalobkyni jednající za něj, náleží úrok z vratitelného přeplatku, tedy citované ustanovení daňového řádu stěžovateli nedovoluje polemizovat s rozhodnutími o přeplatku vydanými Odvolacím finančním ředitelstvím, neboť je jimi vázán, stejně jako bylo Odvolací finanční ředitelství při jejich vydání kasačně vázáno podle § 78 odst. 5 s. ř. s. rozsudky o přeplatku vydanými krajským soudem. Je přitom zcela nerozhodné, z jakých důvodů tehdy Odvolací finanční ředitelství vzalo zpět své kasační stížnosti. Podstatné je, že v důsledku jejich zpětvzetí ztratilo možnost polemizovat se závazným právním názorem zaujatým krajským soudem a muselo jej respektovat při vydání rozhodnutí o přeplatku. Pokud rozhodnutí o přeplatku nebyla zrušena na základě opravných a dozorčích prostředků (pro což ostatně s ohledem na vázanost právním názorem krajského soudu byl jen malý prostor), byl jimi následně plně

vázán i stěžovatel při vydání nyní napadeného rozhodnutí. V důsledku tohoto omezení se zákonností tehdy vyslovených úvah nemůže zabývat Nejvyšší správní soud ani v nynější kasační stížnosti, byť by v kontextu své judikatury jisté výhrady k vyslovenému právnímu názoru identifikovat mohl (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2024, č. j. 6 Afs 18/2024-39, či ze dne 9. 1. 2025, č. j. 6 Afs 291/2023-27). Je-li taková úvaha (přezkum) zapovězena stěžovateli, nelze se o ni opřít ani v následném soudním přezkumu.

[42] Jak opakovaně uvádí Ústavní soud, ke znakům materiálního právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy neoddělitelně patří též princip ochrany důvěry občanů v právo (nález ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94). Ochrana jednání učiněného v důvěře v právo předpokládá, že právnická nebo fyzická osoba jedná v důvěře nejen v text relevantního právního předpisu, ale zejména v důvěře v trvající výklad takovéhoto předpisu orgány veřejné moci, včetně praxe správních úřadů a výkladu práva správními soudy (vyvolá-li ovšem taková správní praxe vůbec potřebu žalob ve správním soudnictví) (nález ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 629/06). Jednotlivec má právo na dobrou víru v akty veřejné moci, jimž svědčí presumpce správnosti (nálezy ze dne 8. 4. 2008, sp. zn. I. ÚS 2254/07, či ze dne 9. 10. 2003, sp. zn. IV. ÚS 150/01). V oblasti daňového práva pak výše uvedené platí o to více, že se jedná o oblast přímo zasahující do jádra svobody každého jednotlivce, tj. do jeho majetkové sféry. Ze zásady ochrany důvěry občanů v právo tak vyplývá povinnost orgánů veřejné moci, aby respektovaly svá dříve vydaná rozhodnutí, nebyla-li zrušena.

[43] Stěžovatel proto byl a stále je vázán závěrem Odvolacího finančního ředitelství vysloveným v rozhodnutích o přeplatku (i kdyby to nebyla pravda), že k datu 6. 6. 2016 i k datu 13. 12. 2021 byl na osobním daňovém účtu úpadce evidován přeplatek v celkové výši 80 344 877,94 Kč tvořený částkami vymoženými exekucí zajišťovacích příkazů, částkou z převedené kauce, nadměrnými odpočty a dobrovolnými platbami a že proti němu nemohl započíst úhradu DPH a penále uvedené v dodatečných platebních výměrech, protože ty nenabyly v době, kdy stěžovatel rozhodoval o žádosti o vrácení přeplatku právní moci (nenastala splatnost doměřené daně). Žalovaný tak nebyl oprávněn žádat celní úřad o převedení přeplatku z kauce distributora pohonných hmot ani finanční prostředky použít na přednostní úhradu daňových nedoplatků úpadce.

[44] Jestliže z těchto závěrů Odvolacího finančního ředitelství vyšel krajský soud v napadeném rozsudku, nelze mu to jakkoliv vyčítat. Rozhodnutí o přeplatku sice obecně mají posuzovat existenci přeplatku ke dni svého vydání, v tomto případě však současně též uzavřela, že přeplatek zde existoval již ke dni podání žádostí o vrácení přeplatku, protože proti němu vůbec nebylo možné započíst doměřovanou daň a související penále uvedené v dodatečných platebních výměrech. Stěžovatel tak za dané procesní situace vůbec není oprávněn uvažovat o tom, zda před vydáním rozsudků o přeplatku byl povinen evidovat takový zápočet a dovozovat z toho, že vratitelný přeplatek mohl vzniknout až v roce 2021. Rozhodnutí o přeplatku jej totiž zavázala k tomu, aby zpětně evidenci na osobní daňovém účtu přehodnotil a při úvahách o existenci vratitelného přeplatku vycházel z toho, že přeplatek byl evidován již dne 6. 6. 2016, přičemž nebyl (a ani nemohl být) započten na pohledávky z dodatečných platebních výměrů. Zmínka v rozhodnutích o přeplatku o tom, že tyto pohledávky s ohledem na výsledek soudního přezkumu dodatečných platebních výměrů již neexistují, představuje pouze doplňující informaci, ale z pohledu okamžiku

vzniku vratitelného přeplatku relevantní není, jelikož klíčový je závazný právní názor o tom, že na tyto pohledávky nebyl přeplatek započten.

[45] Napadený rozsudek obstojí též v otázce přeplatku z bankovní záruky. Stěžovatel tuto námitku vznesl poprvé až při jednání krajského soudu, přičemž v ní pouze prosazoval myšlenku, že kdyby postupoval správně, záruka by vůbec nebyla vyžádána, nebyl by žádný přeplatek, a proto by nebylo z čeho počítat úrok z vratitelného přeplatku. Na to krajský soud zcela adekvátně reagoval konstatováním, že se jedná o teoretickou polemiku, která neodpovídá stavu věci. Zde mohl krajský soud bez dalšího skončit, protože hypotetické úvahy soudu nepřísluší řešit. Stěžovatel o převedení částky z bankovní záruky požádal, a proto zde vznikl přeplatek, u nějž je namístě zvažovat, zda a kdy se stal vratitelným.

[46] Otázku, zda tento přeplatek náležel úpadci, stěžovatel poprvé vznesl až v kasační stížnosti. V argumentaci vznesené ústně před krajským soudem, jak Nejvyšší správní soud ověřil ze zvukového záznamu jednání, taková námitka formulována nebyla. To sice neznamená, že by se jednalo o nepřípustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., jelikož koncentrační zásadu nelze uplatnit na žalovaného, který nebyl povinen se k žalobě v řízení před krajským soudem vyjádřit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008-104). Na druhou stranu to ale znamená, že krajskému soudu nelze vytýkat, že v odůvodnění napadeného rozsudku nereagoval na úvahy žalovaného, které mu nebyly vůbec předloženy.

[47] Jen pro úplnost ale Nejvyšší správní soud upozorňuje na § 165 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že *vrácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není přípustné.* Lze též připomenout, že neoprávněné vyžádání bankovní záruky zakládalo pohledávku na straně úpadce též v souladu se závěry rozsudku velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 12. 9. 2018, sp. zn. 31 Cdo 3936/2016, který uvedl, že pokud banka plnila věřiteli v souladu se záruční listinou, musí dlužník bance takto poskytnuté plnění nahradit, i kdyby věřitel na plnění vůči dlužníku nárok neměl. *„Skutečnost, zda tento závazek dlužníka vůči bance byl splněn, či nikoli, však není z hlediska povinnosti věřitele vrátit dlužníkovi neoprávněně získané plnění právně relevantní. Získal-li věřitel plnění, na které neměl nárok, musí jej vrátit tomu, na jehož úkor se tak stalo.“* Z tohoto soukromoprávního pohledu by pak bylo otázkou pouze to, zda taková povinnost stíhala stěžovatele nebo celní úřad jakožto příslušnou organizační složku státu. Je však zbytečné se tím zabývat, jelikož nejdůležitější je to, že se stěžovatel svou argumentací opět dostává do rozporu se závěry pravomocného rozhodnutí o přeplatku, v němž Odvolací finanční ředitelství jasně konstatovalo, že žádost žalobkyně o vrácení přeplatku z titulu čerpané záruky je důvodná. Vzhledem k vázanosti stěžovatele rozhodnutím o přeplatku ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu proto argumentace stěžovatele nemůže být důvodná – ani krajský soud nemohl v této procesní fázi závěr rozhodnutí o přeplatku popřít.

Irelevance trestního rozsudku

[48] Poslední částí kasační stížnosti stěžovatelka upozorňuje na to, že krajskému soudu předkládala k důkazu trestní rozsudek dokládající, že úpadce byl zapleten do kolotočového podvodu a že jeho předseda představenstva byl v této souvislosti pravomocně odsouzen.

[49] V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za potřebné upozornit na skutečnost, že trestní rozsudek byl vyhlášen dne 8. 4. 2022, tj. až po vydání napadeného rozhodnutí (14. 3. 2022). Přihlédnout k jeho existenci tak krajskému soudu zapovídal § 75 odst. 1 s. ř. s., podle nějž *při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*. V době vydání napadeného rozhodnutí nebyly fyzické osoby zapojené do trestné činnosti pravomocně odsouzeny, proto také stěžovatel ani takovými skutečnostmi v napadeném rozhodnutí neargumentoval. Krajský soud tudíž neměl důvod trestní rozsudek provádět k důkazu, ostatně stěžovatel jej fakticky vložil na CD nosiči do správního spisu (byť reálně s ohledem na dobu jeho vzniku je takové zařazení poněkud sporné). Stejně tak krajský soud zcela přiléhavě poukázal na to, že kriminální činností osob jednajících za úpadce stěžovatel nepřiznání úroku v napadeném rozhodnutí nezdůvodnil. Úkolem krajského soudu nebylo doplňovat nové argumenty, proč nebylo možné žádosti stěžovatelky vyhovět, nýbrž měl pouze přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí a důvodů, o něž se opírá. Jeho argumentace v napadeném rozsudku tudíž byla dostatečná.

[50] Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s názorem krajského soudu, že i kdyby se jednalo o přípustné uplatnění nových skutkových okolností, což se stěžovatel v kasační stížnosti patrně snaží podpořit odkazem na mezinárodní závazky České republiky, které v některých případech mohou vyžadovat odhlédnutí od zákazu zakotveného v § 75 odst. 1 s. ř. s. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2011, č. j. 5 Azs 3/2011-131), jednalo by se o nosný argument pro rozhodnutí o přeplatku, nikoliv však pro posouzení nároku na úrok z vratitelného přeplatku, při němž již existenci přeplatku závazně stanovenou jiným rozhodnutím příslušného správce daně nelze znovu přezkoumávat.

[51] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v tom, že nyní řešený případ není srovnatelný se situací řešenou rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 2. 2015, č. j. 15 Af 93/2012-65, č. 3242/2015 Sb. NSS, na který stěžovatel poukazoval. V něm krajský soud dospěl k závěru, že závěr o konkludentním vyměření daně marným uplynutím lhůty k vyměření daně nelze vztáhnout na nadměrný odpočet požadovaný daňovým subjektem, jehož jednatel byl pravomocně odsouzen za spáchání trestného činu zkrácení daně z důvodu neexistence zdanitelného plnění, z nějž je nárok na odpočet uplatňován, jelikož nikdo nemůže mít prospěch z vlastní nepoctivosti. V popisované věci ovšem došlo k pravomocnému odsouzení osoby ovládající daňový subjekt skoro dva roky předtím, než bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí. Zároveň se jednalo o rozhodnutí, v němž správce daně posuzoval, zda tamějšímu žalobci vznikl v důsledku marného uplynutí lhůty k vyměření daně přeplatek, a nikoliv příslušenství již pravomocně přiznaného přeplatku.

[52] Nelze ostatně ani přehlížet, že podle § 2 odst. 5 věty druhé daňového řádu *úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.* Jestliže sporná daňová povinnost v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů nebyla úpadci doměřena a zároveň bylo pravomocně rozhodnuto, že sporné přeplatky ani nemohly být a na osobním daňovém účtu nebyly na tuto daňovou povinnost započteny (přičemž jiné započitatelné daňové povinnosti – až na relativně nevýznamné závazky z jiných daní v souhrnné výši 241 793 Kč – rozhodnutí o přeplatku nezmiňují), jeví se, že vratitelný přeplatek byl na osobním daňovém účtu úpadce přítomen již mnohem dříve než v roce 2021.

pokračování

[53] Stěžovatelem zmiňované mezinárodní závazky České republiky a směrnice 2015/849/EU na to nemají žádný vliv, jelikož z nich přímo neplyne oprávnění finančních orgánů odepřít daňovým subjektům zákonem stanovené plnění v případě podezření na spáchání trestné činnosti. Ostatně stěžovatel ani nespecifikuje konkrétní ustanovení odkazovaných právních předpisů, jež měl podle něj krajský soud porušit. Směrnice 2015/849/EU se z hlediska personálního rozsahu vymezeného v čl. 2 na činnost daňových orgánů nevztahuje, odkazované úmluvy pak stanoví členským státům povinnost přijmout právní předpisy umožňující konfiskovat prostředky a výnosy nebo majetek pocházející z trestné činnosti, což ovšem neznamená, že takovým předpisem je v České republice právě daňový řád. Už vůbec z nich neplyne, že by krajský soud byl povinen prolomit pravidlo stanovené v § 75 odst. 1 s. ř. s.

[54] V obecnosti lze pouze konstatovat, že případné úvahy o tom, že je třeba plnění, na které má daňový subjekt podle daňového řádu nárok, konfiskovat, resp. odepřít, by bylo třeba konkrétně přednést již v rozhodnutí, jímž je správce daně daňovému subjektu odpírá. Správce daně přitom nemůže bez konkrétní opory v ustanovení právního předpisu odepřít nárok v rozporu s jednoznačně formulovanou právní normou. V rozsudku č. j. 15 Af 93/2012-65 krajský soud řešil situaci, kdy právní předpis (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nestanovil jednoznačné řešení konkrétní procesní situace (neskončení vyměřovacího řízení před uplynutím lhůty k vyměření daně), a proto měl určitý prostor pro výklad právního předpisu. Právní úprava úroku z vratitelného přeplatku však stěžovateli (a tedy ani krajskému soudu) takový prostor pro výklad nedává, neboť v zásadě nárok na úrok z vratitelného přeplatku zakládá bez dalšího jen na základě zjištění, že při vyplacení vratitelného přeplatku došlo k prodlení.

[55] Je tedy třeba uvést, že primární prostor pro konfiskaci výnosů z trestné činnosti se nabízí v trestním řízení, které dává trestnímu soudu zákonný podklad pro rozhodnutí o propadnutí či zabrání věcí a náhradních majetkových hodnot. V poměrech insolvenčního řízení, poukazuje-li stěžovatel na to, že jeden z mnoha přihlášených věřitelů měl být také zapojen do trestné činnosti, se pak stěžovateli nabízela též možnost jako přihlášenému věřiteli popřít pohledávku jiného věřitele postupem podle § 200 insolvenčního zákona. V rámci vyvolaného incidenčního sporu by mohl (třeba i za podpory státního zástupce, který má možnost se do takového sporu zapojit) pohledávku popírat právě s odkazem na to, že uplatněná pohledávka vznikla v důsledku trestné činnosti a že takovému právu nelze poskytnout soudní ochranu též pro rozpor s dobrými mravy, popř. z důvodu, že její přihlášení do insolvenčního řízení představuje akt zneužití práva. Při posuzování, zda úpadci vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku, zejména jestliže pravomocnými rozhodnutími již bylo ve své podstatě konstatováno, že přeplatek byl evidován na osobním účtu daňového subjektu již o několik let dříve, aniž by jej pokrývaly započitatelné závazky daňového subjektu, již ale pro takové úvahy a aplikaci norem soukromého práva v daňovém řízení prakticky není prostor.

[56] V souhrnu tak Nejvyšší správní soud uvádí, že v nynější procesní fázi (rozhodování o úrocích z vratitelného přeplatku) již nelze zpochybňovat závěry, k nimž dospěl krajský soud a následně odvolací orgán stěžovatele v řízení o přeplatku. Stejně tak v této procesní fázi nelze ani sanovat nevhodný postup žalovaného při uplatňování daňových pohledávek v insolvenčním řízení, a to třebaže po vydání napadeného rozhodnutí došlo

k pravomocnému odsouzení osoby ovládající úpadce za daňový trestný čin související se zdaňovacími obdobími a daní, na níž vznikl sporný přeplatek. Zásada zákonnosti stanovená v § 5 odst. 1 daňového řádu, resp. čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod spolu s požadavkem ochrany právní jistoty adresátů dříve vydaných rozhodnutí opírajícím se o § 99 odst. 1 daňového řádu ve spojení s čl. 1 odst. 1 Ústavy již nedovoluje případné nedokonalosti dříve vydaných rozhodnutí o přeplatku promítnout do rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku.

IV.

Závěr a náklady řízení

[57] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[58] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný (stěžovatel) neměl ve věci úspěch, Nejvyšší správní soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Úspěšná žalobkyně byla v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupena advokátem, který pro ni učinil dva úkony právní služby, a to sepis vyjádření ke kasační stížnosti dle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném do 31. 12. 2024 (dále jen „advokátní tarif“) ve spojení s § 7 bodem 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu s nárokem na odměnu ve výši 3 100 Kč a sepis vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti s nárokem na odměnu ve výši 1 550 Kč [§ 11 odst. 2 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu]. Tentýž advokát žalobkyni zastupoval již v řízení před krajským soudem, odměna za úkon spočívající v přípravě a převzetí věci mu proto již v řízení o kasační stížnosti podruhé nenáleží. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon připočítat 300 Kč jako náhradu hotových výdajů. Protože společnost Sodomka&Souček advokátní kancelář s.r.o., v níž zástupce žalobkyně vykonává advokátní činnost, je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se náhrada nákladů řízení podle § 57 odst. 2 s. ř. s. též o částku 1 102,50 Kč představující náhradu za tuto daň. Celková náhrada nákladů řízení tak představuje částku 6 352,50 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. června 2025

JUDr. Filip Dienstbier, PhD.
předseda senátu