

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **KONREO, v. o. s.**, se sídlem Dobrovského 1310/64, Brno, insolvenční správkyne společnosti FAU s. r. o., Pekařská 1639/79a, Opava, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25.7.2018, č. j. 32996/18/5100-41453-711400, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2023, č. j. 29 Af 118/2018-62,

t a k t o :

Věc **se postupuje** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci v rozsahu podstatném pro rozhodování rozšířeného senátu

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) vydal vůči společnosti FAU s. r. o. (dále také „FAU“) dne 23. 9. 2016 zajišťovací příkazy, které následně exekvoval. Dne 7. 2. 2017 správce daně vydal šest dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období květen až říjen 2013; jednalo se o daň, jejíž úhrada byla zajištěna zajišťovacími příkazy. Splatnost doměřené daně byla ve výroku dodatečných platebních výměrů stanovena k okamžiku jejich doručení daňovému subjektu. Dne 25. 9. 2017 žalovaný zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Zajišťovací příkazy byly zrušeny rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 6. 2017, č. j. 22 Af 9/2017-84, č. 3674/2018 Sb. NSS.

[2] Žalobkyně se podáním ze dne 4. 9. 2017 domáhala vydání prostředků, které byly vymoženy na podkladě zrušených zajišťovacích příkazů, neboť po jejich zrušení šlo o prostředky inkasované pomocí nezákonně vedené exekuce správcem daně, který je nemohl zákonně započíst na jinou splatnou daňovou povinnost žalobkyně. Správce daně toto podání vyhodnotil jako námitku podle § 159 ve spojení s § 254 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to proti převedení přeplatku, který měl žalobkyni vzniknout v důsledku nezákonně vedené daňové exekuce. Námitku následně zamítl rozhodnutím ze dne 14. 9. 2017, č. j. 149646/17/4300-12715-050550. Uvedl, že v důsledku zrušení zajišťovacích příkazů nevznikl vratitelný přeplatek, neboť vymožené částky byly ke dni stanovení zajištěné daně (7. 2. 2017) v souladu se zákonem převedeny na její úhradu.

[3] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně o námitce. Uvedl, že k dodatečným platebním výměřům ze dne 7. 2. 2017 bylo nutné přistupovat v souladu se zásadou presumpce správnosti aktů vydaných orgány státní správy, a to včetně výroků, jimiž byla stanovena splatnost doměřené daně.

[4] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále také „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Nesouhlasil s námitkou, že žalobkyně neměla ke dni 7. 2. 2017, kdy došlo k vydání dodatečných platebních výměřů na DPH, vůči správci daně žádný splatný daňový nedoplatek, na který by mohl být převeden přeplatek. V těchto dodatečných platebních výměřech byla totiž (vzhledem k tomu, že ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu byla daň v daném okamžiku zajištěna zajišťovacími příkazy) ve výroku stanovena splatnost doměřené daně tak, že je splatná k okamžiku doručení dodatečných platebních výměřů daňovému subjektu. Takto výslovně stanovenou splatností byly s ohledem na presumpci správnosti správních aktů vázány jak daňové orgány v souvisejících řízeních podle § 99 odst. 1 daňového řádu, tak krajský soud podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Na uvedeném nic nemění, že Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) v pozdějším rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, č. 3735/2018 Sb. NSS, *AB CHEMITRANS*, vyložil § 168 odst. 4 daňového řádu tak, že následně stanovená daň může být splatná nejdříve dnem jejího pravomocného stanovení. Ke změně určení splatnosti doměřené daně mohlo dojít pouze v řízení o odvolání, odvolání žalobkyně však byla zamítnuta. Žalobkyně sice proti rozhodnutím žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměřům brojila žalobou, ta však neobsahovala žádný žalobní bod týkající se určení splatnosti doměřené daně. Krajský soud ji zamítl rozsudkem ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201. Ačkoliv pohledem právního názoru vyjádřeného v rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS* byla splatnost doměřené daně v dodatečných platebních výměřech stanovena v rozporu se zákonem, nejedná se o takovou vadu, k níž by mohl soud v tehdejší řízení přihlídnout *ex offico*. V tomto řízení k vadě již rovněž přihlídnout nemůže.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka i krajský soud jsou zajedno v tom, že ve světle závěrů rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS* byl způsob stanovení splatnosti v dodatečných platebních výměřech nezákonný; potvrdil to i NSS v navazující judikatuře. Stěžovatelka však nesouhlasí se závěrem, že by stanovením splatnosti byly krajský soud a daňové orgány vázány podle § 99 odst. 1 daňového řádu a § 75 odst. 2 s. ř. s. Má za to, že žalovaný a krajský soud měli sami posoudit, zda byl přeplatek převeden na nedoplatek v souladu se zákonem, přičemž při svých úvahách nebyli vázáni stanovením splatnosti v dodatečných platebních výměřech ze dne 7. 2. 2017.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že údaj o splatnosti byl povinnou součástí výroků dodatečných platebních výměřů podle § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Správce daně nezvolil za okamžik splatnosti daně jinou událost než stanovení daně, pouze za stanovení daně považoval již okamžik oznámení rozhodnutí daňovému subjektu, což byla

pokračování

do té doby běžná praxe. Nejednalo se tedy o svévolný či nahodilý postup, stěžovatelka nebyla ohledně splatnosti v jakékoliv nejistotě a nijak proti ní nebrojila. Nejednalo se ani o nepřezkoumatelný postup. Otázka splatnosti byla tudíž závazně vyřešena ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu, resp. § 75 odst. 2 s. ř. s. Protože splatnost doměřené daně byla stanovena v souladu se zákonem, není žádný důvod neaplikovat na věc § 242 odst. 2 daňového řádu, neboť přeplatek stěžovatelky nebyl vratitelný.

III. Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

III. a) Rozhodnutí devátého senátu o kasační stížnosti

[8] Devátý senát kasační stížnost zamítl rozsudkem ze dne 12. 1. 2024, č. j. 9 As 123/2023-35. Konstatoval, že dodatečné platební výměry na DPH ze dne 7. 2. 2017 nebyly zrušeny ani shledány nicotnými, a tudíž jim svědčí presumpce správnosti správních aktů. Zároveň nejsou předmětem přezkumu v nynějším řízení, NSS z nich proto musí vycházet a nemůže přezkoumávat jejich správnost či zákonnost. Tyto dodatečné platební výměry vymezovaly splatnost daně následovně: „*Doměřená daň včetně penále [...] je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu ihned po doručení tohoto platebního výměru na účet správce daně [...]*.“ Doměřená daň byla tudíž splatná v okamžiku, kdy byly dodatečné platební výměry doručeny daňovému subjektu, tj. dne 7. 2. 2017. Nelze na ně proto vztáhnout závěry rozsudku NSS ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023-41, *EUROBIT*, v němž NSS aplikoval závěry rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS*, neboť dodatečné platební výměry ve věci *EUROBIT* stanovily splatnost stanovené daně prostým opsáním zákonného textu § 168 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020: „*Doměřená daň včetně penále [...] je splatná v souladu s § 168 odst. 4 a 251 odst. 3 daňového řádu ke dni stanovení daně na účet správce daně.*“ (zvýrazněno soudem)

[9] Šestý senát NSS v rozsudku ze dne 11. 10. 2023, č. j. 6 Afs 91/2023-35, který se týkal stejné stěžovatelky jako v nyní projednávané věci, přezkoumával zákonnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva na základě zajišťovacích příkazů, jichž se týká i nynější řízení, přičemž dodatečné platební výměry ze dne 7. 2. 2017 zde byly podkladovými rozhodnutími pro jeho zřízení, resp. trvání. Šestý senát navzdory výše uvedenému vztáhnul na dodatečné platební výměry ze dne 7. 2. 2017 závěry rozsudku ve věci *EUROBIT* a výroky o splatnosti doměřené daně vyložil v souladu se závěry rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS*. Šestý senát konstatoval, že „*[v]ýrok dodatečných platebních výměrů okamžik splatnosti doměřené daně nespojil jednoznačně s okamžikem jejich doručení společností FAU. Formulace obsažená v dodatečných platebních výměrech odpovídá textu právní normy (§ 168 odst. 4 daňového řádu), tuto právní normu však nijak neinterpretuje.*“

[10] Devátý senát dospěl k závěru, že šestý senát zjevně chybně aplikoval závěry rozsudků ve věcech *EUROBIT* a *AB CHEMITRANS* na dodatečné platební výměry ze dne 7. 2. 2017. Dodatečné platební výměry ze 7. 2. 2017 totiž jednoznačně spojily okamžik splatnosti doměřené daně s jejich doručením daňovému subjektu, přičemž jejich znění neodpovídalo textu § 168 odst. 4 daňového řádu. Mezi závěry šestého a devátého senátu tudíž vznikl rozpor. Devátý senát nicméně dospěl k závěru, že otázka, zda ke dni 7. 2. 2017 existovala splatná daň, je zde s ohledem na znění výroku dodatečných platebních výměrů ze 7. 2. 2017 otázkou skutkovou, a nikoliv právní, a proto s ohledem na závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 8. 2018, č. j. 2 Azs 340/2017-72, č. 3820/2019 Sb. NSS, *Roblík*, věc

nepředložil rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s. a o kasační stížnosti věcně rozhodl odlišně od šestého senátu.

[11] Stěžovatelka proti rozsudku devátého senátu podala ústavní stížnost, které Ústavní soud vyhověl nálezem ze dne 2. 7. 2025, sp. zn. III. ÚS 779/24, a rozsudek devátého senátu zrušil (pozn.: Ústavní soud zrušil rovněž rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2024, č. j. 10 Afs 119/2023-40, který se týkal úroku z neoprávněného vymáhání podle § 254 odst. 2 daňového řádu; i zde byla vznesena otázka stanovení splatnosti v dodatečných platebních výměrech ze 7. 2. 2017, k níž se desátý senát postavil shodně jako devátý senát). Ústavní soud nesouhlasil se závěrem, že mezi šestým, devátým a desátým senátem byl rozpor v rovině skutkové, a proto nebylo namístě aplikovat závěry usnesení ve věci *Roblík*. Uvedl, že „[s]kutkovou otázkou v posuzované věci je pouze existence platebních výměrů a jejich obsah, včetně výroku o jejich splatnosti, přičemž jde o totožné dodatečné daňové výměry ve všech věcech posuzovaných třemi senáty Nejvyššího správního soudu.“ Podle Ústavního soudu „je právní otázkou, kterou rozdílně posoudily senáty Nejvyššího správního soudu, otázka, zda byl výkon oprávnění správce daně, spočívající ve stanovení splatnosti platebního výměru, v souladu či v rozporu s § 168 odst. 4 daňového řádu.“ Protože se podle Ústavního soudu jednalo o rozpor mezi právními závěry dvou, resp. tří tříčlenných senátů NSS, rozhodnutí bez předložení rozšířenému senátu představovalo porušení práva na zákonného soudce dle čl. 38 Listiny základních práv a svobod.

[12] Devátému senátu, s ohledem na závaznost závěrů Ústavního soudu, proto nezbylo než předložit věc k rozhodnutí podle § 17 s. ř. s. rozšířenému senátu.

III. b) Názor předkládajícího senátu

[13] Devátý senát setrvává na opakovaně vyjádřeném stanovisku, že v nyní projednávané věci nijak nezpochybňuje závěry rozsudků ve věcech *EUROBIT* a *AB CHEMITRANS*, naopak z nich, stejně jako šestý senát, vychází. Klíčová odlišnost nyní projednávané věci a věcí *EUROBIT* a *AB CHEMITRANS* podle devátého senátu i nadále spočívá v tom, že zatímco v nyní projednávané věci byla splatnost daně ve výroku dodatečných platebních výměrů ze 7. 2. 2017 stanovena ke dni doručení dodatečných platebních výměrů daňovému subjektu, ve věcech *EUROBIT* a *AB CHEMITRANS* byla splatnost stanovena opsáním zákonného textu § 168 odst. 4 daňového řádu. Důsledkem tohoto rozdílu je, že zatímco v případech *EUROBIT* a *AB CHEMITRANS* bylo možné výkladem určit den splatnosti odlišně i *ex post*, a to interpretací zákonného ustanovení citovaného v dodatečném platebním výměru, v nyní projednávaném případě toto učinit nelze, neboť splatnost je zde stanovena jednoznačně ke dni doručení dodatečného platebního výměru, tj. nastala bez jakýchkoliv pochyb ke dni 7. 2. 2017, kdy byly daňovému subjektu doručeny. Takto formulovaný výrok nepřipouští alternativní interpretaci.

[14] Devátý senát k otázce pravomoci správce daně stanovit splatnost tak, jak to učinil v dodatečných platebních výměrech ze 7. 2. 2017, konstatuje, že dle jeho názoru byla splatnost doměřené daně v dodatečných platebních výměrech ze 7. 2. 2017 skutečně stanovena v rozporu s § 168 odst. 4 daňového řádu, jak jej vyložil NSS v rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS*. I nadále má však devátý senát za to, že k této skutečnosti soud v nyní projednávané věci nemůže přihlížet. V nyní projednávaném případě soud nemá pravomoc posuzovat zákonnost či správnost dodatečných platebních výměrů ze 7. 2. 2017, neboť vůbec nejsou předmětem přezkumu. Dodatečné platební výměry doposud nebyly žádným

pokračování

zákonem předvídaným způsobem odklizeny, jsou proto nadány presumpcí správnosti. Pro jednoznačné stanovení splatnosti daně v dodatečných platebních výměrech ze 7. 2. 2017 nelze pochybení správce daně zhojit interpretací tak, jak to NSS učinil ve věci *EUROBIT* a jak to šestý senát učinil ve vztahu k dodatečným platebním výměrům ze 7. 2. 2017 (způsobem nezohledňujícím, jak skutečně znělo určení splatnosti v těchto dodatečných platebních výměrech).

[15] Pro správní soudy rozhodující v nynější věci, která se týká již pouze navazujícího určení, zda bylo nezákonné nevyplacení údajně vratitelného přeplatku, neexistuje cesta, jak dodatečné platební výměry ze 7. 2. 2017 odklidit či pochybení správce daně napravit. Příslušnou námitku vůči dodatečným platebním výměrům stěžovatelka mohla a měla uplatnit v řízení o žalobě proti samotným dodatečným platebním výměrům ze 7. 2. 2017 (řízení u Krajského soudu v Brně vedené pod sp. zn. 29 Af 92/2017).

IV. Předložení věci rozšířenému senátu

[16] Devátý senát shrnuje svůj právní názor tak, že splatnost doměřené daně byla v dodatečných platebních výměrech ze 7. 2. 2017 stanovena v rozporu s § 168 odst. 4 daňového řádu a závěry rozsudku ve věci *AB CHEMITRANS*. To však nemůže vést k aplikaci závěrů rozsudku ve věci *EUROBIT* na nynější věc, která se týká již pouze navazujícího určení, zda bylo nezákonné nevyplacení údajně vratitelného přeplatku. Byť byla splatnost doměřené daně v obou případech stanovena nesprávně, v nynějším případě byla na rozdíl od věci *EUROBIT* stanovena jednoznačným způsobem nepřipouštějícím alternativní interpretaci, přičemž s ohledem na presumpci správnosti správních aktů k této vadě v nynějším řízení nelze přihlížet a nelze ji *ex post* zhojit alternativním výkladem výroku o splatnosti. Odlišný názor na důsledky dodatečných platebních výměrů ze 7. 2. 2017, vyjádřený v rozsudku č. j. 6 Afs 91/2023-35, je třeba pokládat toliko za důsledek nepřesného čtení výroku o splatnosti těchto dodatečných platebních výměrů.

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Filip Dienstbier, Lenka Krupičková, Petr Mikeš, Barbara Pořízková, Ivo Pospíšil, Aleš Roztočil a Karel Šimka. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení. Podat svá vyjádření k obsahu předkládajícího usnesení mohou ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto usnesení.

V Brně dne 23. července 2025

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu