



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. v právní věci

žalobce: **TAKLAM s.r.o., IČO 27467431**
sídlem - 28, 537 01 Chrudim
v zastoupení JUDr. Ondřej Moravec, Ph.D., advokát
sídlem Václavské náměstí 832/19, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Chrudimi**
sídlem Pardubická 275, 537 59 Chrudim

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2025, č. j. 1307574/25/2804-00030-610104,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta námitka žalobce proti

vyrozumění o zamítnutí žádosti ze dne 28. 1. 2025 o vrácení přeplatku na dani ve výši 4.077.877,68 Kč. Žádost žalobce byla zamítnuta vyrozuměním žalovaného č. j. 520845/25/2804-50050-601950 s odůvodněním, že žádný přeplatek nebyl ke dni 31. 3. 2025 evidován.

2. Žalobce nejprve shrnul skutkové okolnosti, po kterém zformuloval několik žalobních námitek (bodů). Jednalo se o pominutí akcesorického charakteru zajištění, dále nenaplnění zániku nastalých účinků platebních výměrů v důsledku zrušení rozhodnutí o odvolání. Za třetí žalobní námitku bylo možné identifikovat nemožnost využití zajištěné částky jiným způsobem. Žalobce tak navrhnul, aby soud žalovaného rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení, jakož i nahradil žalobci náklady řízení.
3. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že setrvává na svém názoru, když se odkázal na žalované rozhodnutí a navrhnul, aby soud žalobu zamítl. Žalovaný rovněž shrnul skutkový stav věci, jakož i sumarizoval žalobcem předložené důvody tvrzené nezákonnosti. Následně se žalovaný strukturovaně vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám, jehož dílčí názory budou rozebrány v explikativní části tohoto rozhodnutí.
4. Na prvním místě musí soud poukázat na to, že sama okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nepředstavuje bez dalšího porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
5. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Ostatně jak konstatoval Ústavní soud v nálezu ze dne 10. 11. 2020, sp.zn. III.ÚS 1889/20, *„úkolom obecného soudu, který vypořádává jednotlivé stížnostní námítky, není na každou z nich reagovat tím způsobem, že zopakuje argumentaci učiněnou jinými orgány veřejné moci v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí, případně ji převypráví „vlastními slovy“. Pokud uplatněné stížnostní námítky nepřesahují rozsah námitek, které tyto orgány ve svých rozhodnutích dostatečně přesvědčivě a logicky vyřešily již dříve a soud vykonávající přezkum se s jejich hodnocením plně ztotožňuje, nedává rozumný smysl, aby již učiněné závěry znovu opakoval.“* Za předpokladu, že se soud ztotožní s dílčí argumentací účastníka řízení, tak může na takovou skutečnost příhodně odkázat.
6. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námítky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou –li vypořádány alespoň základní námítky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz

atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypovídá (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

7. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleze Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“
8. K soudnímu přezkumu ve správním soudnictví je třeba i pro danou věc uvést, že v rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (*sufficient review*). Je třeba též přihlídnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci, něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na

přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (*expediency*), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit:

(i) pravomoci příslušného soudního orgánu,

(ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,

(iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,

(iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a

(v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby. Soud proto musí přezkoumat právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány. Z toho vyplývá, že soud ve správním soudnictví v dané věci nemůže svým rozhodnutím nahradit odborné věcné závěry správních orgánů, k nimž jsou jen tyto povolány z hlediska jejich odborné kompetence.

9. Předně třeba konstatovat, že krajský soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů, což je projevem dispoziční zásady, která ovládá soudní přezkum ve správním soudnictví. V mezích žalobních bodů pak žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítnému porušení zákona. Obsah a kvalita žaloby tak předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu, proto soudní přezkum ve správním soudnictví není nástrojem všeobecné kontroly činnosti veřejné správy, ale toliko incidenční. *Inter alia* platí, že nevymezí-li žalobce srozumitelně a jednoznačně konkrétní skutkové či právní důvody tvrzené nezákonnosti či procesní vady, tak soudní moc není povinna za něj takovou argumentaci dotvářet či precizovat (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, bod 13; nebo rozsudek RS NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).
10. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
11. Mezi účastníky není sporné a ze správního spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti. U žalobce bylo provedeno několik daňových kontrol zaměřených na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). V průběhu daňových kontrol došlo k vydání zajišťovacích příkazů na dosud nestanovené DPH vážící se k roku 2010. Žalobce proti těmto příkazům vždy brojil opravným prostředkem. Ve většině případů nebyla povinnost splněna, proto správce daně přistupoval k daňovým exekucím, tj. vymáhání povinných částek doměřené daně. Postupně došlo prostřednictvím zajišťovacích a uhrazovacích daňových exekucí k vymožení částky v celkové výši 4.077.877,68 Kč, což odpovídá částce, kterou žalobce označil za vratitelný přeplatek. Žalobce proti původním rozhodnutím o odvolání podal správní žalobu, o které bylo zdejší soudem rozhodnuto dne 6. 12. 2016 v podobě rozsudku č. j. 52 Af 47/2015-499,

který byl v kasačním přezkumu zrušen NSS, a to v návaznosti na rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, jímž zároveň došlo ke zrušení všech rozhodnutí o odvolání. Posléze došlo k vydání „nového“ rozhodnutí o odvolání ze dne 3. 4. 2018, č. j. 14328/18/5300-21443-712165, kterým došlo ke zrušení všech dodatečných platebních výměrů. V následném období došlo k další daňové kontrole zaměřené na DPH za rok 2011, která byla zakončena opět vydáním dodatečných platebních výměrů, proti kterým žalobce opět brojil. Finální částka byla dvěma platebními výměry stanovena ve výši 6.505.783 Kč a 16.152.877 Kč.

12. V důsledku výše zmíněného rušícího rozsudku NSS, jenž nabyl právní moci dne 4. 7. 2017 došlo k pozbytí právní moci jednotlivých dodatečných platebních výměrů na DPH za období roku 2010, čímž následně byla částka ve výši 4.077.877,68 Kč použita dle ust. § 152 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) na úhradu nedoplatku pravomocně vyměřeného DPH za období roku 2011. Dne 31. 10. 2017 však Policie ČR, KŘPPK, rozhodla usnesením č. j. KRPE-81888-483/TČ-2015-170080 o zajištění uvedené částky 4.077.877,68 Kč jako náhradní hodnoty na účtu ČNB, když jiného trestněprávního nástroje nebylo možné užít. Toto trestní zajištění bylo zrušeno až usnesením zdejšího soudu ze dne 4. 12. 2024, č. j. 62 T 12/2018-12380. Po zrušení tohoto trestního zajištění obdržel správce daně předmětnou žádost o vrácení vratitelného přeplatku k částce 4.077.877,68 Kč, když další procesní postup vedl až k předmětné žalobě.
13. První žalobní bod byl věnován námitce **akcesorického charakteru zajištění**. Žalobce argumentuje skutečností, že mu byla předmětná částka zajištěna na úhradu specifické daňové povinnosti (DPH za rok 2010) podle ust. § 168 daňového řádu. Žalobce tak namítá, že se nejednalo o obecné zajištění všech jeho potenciálních daňových povinností, proto na základě zásady akcesority nebylo možné dané prostředky použít k jinému účelu, než kterým byl účel daného zajištění. Z toho žalobce dovodil hlavní otázku, jestli byl žalovaný oprávněn předmětnou částku použít k úhradě jiných daňových povinností. *De facto*, jestli byl žalovaný oprávněn původně zajištěnou částku k DPH za rok 2010 použít k (částečné) úhradě DPH za rok 2011. Důležité je upozornit, že se jednalo o aplikaci právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, neboť následně došlo k novelizaci daňového řádu, která taková pravidla modifikovala. Žalovaný k tomu zastal názor, že po zákonném převodu dané částky se už nejednalo o finanční prostředky zajištěné, proto už se na ně neaplikoval akcesorický charakter tohoto zajištění. Žalovaný vysvětlil, že na osobním daňovém účtu se vždy nachází takový přeplatek, který může být v čase navyšován či snižován v důsledku vzniku nedoplatků s ohledem na stanovení jednotlivých dalších daňových povinností. Žalovaný tak podotknul, že na osobním daňovém účtu žalobce vykazoval v rozhodné době nedoplatky, a to za DPH roku 2011, což vedlo k částečnému pokrytí tohoto nedoplatku částkou 4.077.877,68 Kč.
14. Zásada akcesority zajištění se v daňovém řízení uplatňuje, ale pouze v omezeném rozsahu podle zákonných kritérií. Jinak zajištěné prostředky zásadně nelze „přelévat“ mezi různými daňovými povinnostmi, pokud to zákon nepředpokládá. Daňové zajištění není univerzálním nástrojem k úhradě jakýchkoli nedoplatků daňového subjektu, a to ani stejného druhu daně za jiné období a už vůbec ne jiného druhu daně. Nicméně, pokud je zajištěná daň nižší než složené zajištění, tak dojde ke vzniku přeplatku, který je přípustné použít na jiný daňový nedoplatek téhož daňového subjektu (ust. § 154 daňového řádu). V takovém případě totiž nejde o použití zajištění na jinou daň, byť stejného druhu, ale právě o použití přeplatku, jenž vznikl až po zániku akcesority zajištění, což deklaruje i žalovaný ve svém vyjádření k žalobě a krajský soud s takovým výkladem plně souhlasí. Navíc žalovaný ještě své vyjádření doplnil

o vylíčení toho, že v okamžiku zákonného použití částečné úhrady daně v předmětné výši 4.077.877,68,- Kč byl žalobce v nedoplatku na svém osobním daňovém účtu DPH v celkové výši 22.658.660,- Kč, proto žalovaný aplikoval pravidla ust. § 152 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020). Na takovém postupu krajský soud neshledává nic závadného, a to ani v širších souvislostech. Jen pro okrajové doplnění lze poukázat na to, že ust. § 79e zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestního řádu) minimálně ještě v roce 2019 umožňovalo, i přes zajištění majetku v trestním řízení, uspokojovat i jiné pohledávky státu. V dané věci nemůže být sporu o tom, že žalobce měl v rozhodné době nedoplatky za DPH (roku 2011), které mnohonásobně převyšovaly předmětnou částku 4.077.877,68,- Kč, když takovou skutečnost ani sám nerozporuje. Jak bylo představeno, tak uspokojil-li stát své pohledávky, což vedlo ke snížení dluhu žalobce, což je zcela jednoznačně v jeho prospěch, jak správně poukazuje i žalovaný (bod 9 žalovaného rozhodnutí), tak takový postup lze jen stěží považovat za nezákonný v materiálním smyslu, protože přísně sleduje smysl právní úpravy nejen ve vztahu ke správě daní, ale i ve smyslu jednoty právního řádu (srov. náleží ÚS ze dne 5. 12. 2012, sp. zn. IV. ÚS 444/11: „*Právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích.*“). Za situace, kdy žalovaný aplikoval právní úpravu daňového řádu, kterou nevyklučoval ani trestní řád (ve smyslu nakládání s trestně zajištěným majetkem), tak nelze takový postup považovat za nezákonný.

15. Nenaplnění **zániku nastalých účinků** dodatečných platebních výměrů v případě zrušení rozhodnutí o odvolání a jeho skutečný okamžik. Žalobce se domnívá, že k zániku právních účinků platebních výměrů dochází až v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně, což se má dít až „*novým*“ rozhodnutím o odvolání po zrušujícím rozsudku NSS, tak žalovaný zastává názor, že se tomu děje už v době nabytí právní moci tohoto rušícího rozsudku NSS, který zrušil „*původní*“ rozhodnutí o odvolání. Podle žalovaného totiž platí, že při zrušení (původního) rozhodnutí o odvolání pozbývají dodatečné platební výměry právních účinků v důsledku toho, že vlastně nenabýly právní moci, čímž nemohou vyvolat právem očekávané následky. Podle žalovaného se tak daň nemůže stát splatnou, když rozhodnutí není v právní moci. Podle žalobce však úvaha žalovaného nereflexuje skutečnost toho, že zrušením rozhodnutí o odvolání nedochází automaticky k zrušení dodatečných platebních výměrů. Žalovaný se k tomu vyjádřil tak, že skutečně v důsledku zrušení rozhodnutí o odvolání se dodatečné platební výměry stávají nepravomocnými, ergo i nesplatnými. V takovém případě je tudíž daňová povinnost stanovena, ale toliko nepravomocně, proto ani neuplynula lhůta její splatnosti. Takové platební výměry jsou nevymahatelnými, ale především nesplatnou daňovou povinností není možné považovat za nedoplatek ve smyslu dotčených ustanovení daňového řádu (*per analogiam* srov. rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2023, č. j. 3 Afs 132/2022-25). Podle žalovaného tak vznikla žalobci ke dni právní moci rušícího rozsudku NSS na kreditní straně osobního daňového účtu platba původně částečně uhrazené (vymožené) daně ve výši oněch 4.077.877,68 Kč, se kterou bylo naloženo podle ust. § 152 daňového řádu (s účinností do 31. 12. 2020). Podle žalovaného se u žalobce nedalo hovořit o přeplatku, a to pro neexistenci salda na osobním daňovém účtu, která by materiálně zakládala přeplatek, neboť přeplatek není samostatně stojící veličinou konkrétní daňové povinnosti. Po rozsáhlé argumentaci žalovaný správně poukázal na to, že u žalobce nemohla být daná částka po pozbytí právní moci dodatečných platebních výměrů evidována jako přeplatek, když se

žalobce nacházel v nedoplatku na osobním daňovém účtu k DPH, a to pravomocně stanovené daně (za rok 2011).

16. Krajský soud rovněž zastává přesvědčení, že správce daně je oprávněn k tomu, aby v okamžiku nabytí právní moci rušícího rozhodnutí soudu, které ruší rozhodnutí o odvolání, použil uhrazenou částku za zdanitelné období jednoho roku k úhradě jiných daňových povinností téhož daňového subjektu, aniž by bylo nutné vyčkat samostatného zrušení dodatečných platebních výměrů (nového rozhodnutí o odvolání), ale takový postup má striktní zákonná pravidla korigovaná judikaturou. Procesními účinky zrušení rozhodnutí o odvolání (v důsledku rozhodnutí soudu) je to, že dodatečné platební výměry nejsou automaticky zrušeny, neboť k tomu dochází až novým rozhodnutím o odvolání. Takové dodatečné platební výměry však skutečně pozbývají právní moci, čímž se i stanovená daň stává nevymahatelnou, když neuplynula lhůta její splatnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2023, č. j. 2 Afs 97/2022-21). Na tomto místě stojí také vhodné uvést, že je třeba vnímat rozdíl mezi evidenčním stavem a hmotněprávními účinky uhrazení daně, neboť existoval-li v rozhodné době splatný nedoplatek na DPH, jenž byl pravomocně vyměřen (DPH za rok 2011), tak se každá přijatá částka započítala na jeho pokrytí, což vedlo ke snížení existujícího daňového dluhu.
17. Z takových důvodů považuje krajský soud právní názor žalovaného za správný, protože důsledkem rušícího (kasačního) rozsudku NSS bylo to, že rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům za DPH roku 2010 pozbylo právní moci, čímž právní moc pozbyly i zmíněné dodatečné platební výměry. Nepravomocné platební výměry sice stanovují daň, ale ta se nestává splatnou, což plně koliduje s dílčím ustanovením daňového řádu. V důsledku toho byla předmětná částka vedena na kreditní straně osobního daňového účtu žalobce, když však na debetní straně existoval daňový dluh za DPH roku 2011, který převyšoval předmětnou částku. Na tomto místě je nutné vyložit povahu a rozdíl mezi kreditní a debetní stranou osobního daňového účtu (též „ODÚ“) daňového subjektu, což je zásadní pro pochopení toho, jak správce daně eviduje povinnosti a platby daňového subjektu. Na debetní straně ODÚ se evidují povinnosti daňového subjektu, tj. co má být zapláceno, resp. dluh vůči správci daně. Na kreditní straně ODÚ se naopak evidují platby a případné přeplatky, tj. co daňový subjekt uhradil. Saldo účtu je potom rozdíl mezi debetní a kreditní stranou ODÚ, kdy může debet převyšovat kredit, což se projeví jako nedoplatek či dluh daňového subjektu. Naopak stav, kdy kredit převyšuje debet znamená existující přeplatky. Z výše uvedeného je zřejmé, že v rozhodné době vznikl na ODÚ žalobce stav, kdy debet (22.658.660 Kč) převyšoval kredit (4.077.877,68 Kč). Jak správně k tomu poznamenal žalovaný, tak o přeplatku je možné uvažovat až ve chvíli, kdy tomu odpovídá saldo na ODÚ, které v dané věci vykazovalo nedoplatek na DPH a nikoliv přeplatek.
18. Za třetí žalobní bod je označena **nemožnost využití** předmětné zajištěné částky dle tvrzení žalovaného. Na tomto místě stojí také vhodné uvést, že je třeba vnímat rozdíl mezi evidenčním stavem a hmotněprávními účinky uhrazení daně, neboť existoval-li v rozhodné době splatný nedoplatek na DPH, jenž byl pravomocně vyměřen (DPH za rok 2011), tak se každá přijatá částka započítala na jeho pokrytí, což vedlo ke snížení existujícího daňového dluhu. Krajský soud se tedy přiklání k názoru žalovaného, který uvedl, že byl oprávněn předmětnou částku *ex lege* použít na úhradu jiné daňové povinnosti (DPH za rok 2011) na stejném daňovém účtu DPH. Rozdíl v evidenčním stavu toho, co správce daně administrativně zaznamenal, a dopadů jednou vymožené částky na existující daňový dluh. Žalovaný k tomu poukazuje na zásadní okolnost, že před zákonným použitím částky

v důsledku pozbytí právní moci dodatečných platebních výměrů byl žalobce v nedoplatku na osobním daňovém účtu DPH v celkové výši 22.658.660 Kč za DPH roku 2011, kdy následně žalovaný dle ust. § 152 tehdy účinného daňového řádu tuto částku užil k částečnému pokrytí tohoto daňového dluhu (k tomu rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 Afs 235/2014-65). Žalovaný k tomu uvedl, že „*ačkoliv tedy správce daně neevidoval ke dni 4. 7. 2017 tuto částečnou úhradu daně znamenající snížení celkového nedoplatku na DPH z titulu pravomocně vyměřené DPH za zdaňovací období 2011, musela být tato částečná úhrada daně zkonsumována tímto nedoplatkem na DPH.*“

19. Žalovaný však naznal, že dílčí změny se na ODÚ nepromítly, což je možné považovat za dílčí pochybení žalovaného. Vedle toho žalovaný použil slovní obrat toho, že došlo k reálnému zapravení vzniklé pohledávky daňového subjektu (žalobce) ve smyslu „*evidenční úhrady*“ na jeho existující dluhy evidovaného na témže ODÚ. Žalovaný správně vysvětlil, že k evidenci došlo opožděně, což však nemělo vliv na zákonnou konstrukci pravidel dle ust. § 152 daňového řádu (s účinností do 31. 12. 2020), s čímž se krajský soud ztotožňuje. V obecné rovině platí zákaz zpětných zásahů do evidence, když nelze provádět zpětné zápisy, které by měnily historický stav účtu. Nicméně nelze upozadit skutečnost toho, jestli takové evidenční pochybení bylo natolik závažné, že by zavdalo nezákonnosti. V konkrétním případě krajský soud neshledal nezákonnosti, i přes dílčí evidenční pochybení, protože právně podložené nedoplatky na DPH (2011) u žalobce v době využití předmětné částky na jeho ODÚ existovaly. K tomu je nutno převzít tvrzení o tom, že u existujících nedoplatků na dani (DPH za rok 2011) nastává den jejich úhrad ke dni vzniku pohledávky (*ex lege*), a nikoliv administrativním úkonem správce daně ve vztahu k jejich evidenci. Předmětná částka tak byla využita smysluplně a oprávněně k pokrytí těchto daňových nedoplatků. Vedle toho platí, že změny na ODÚ vykazují účinky *ex nunc*, což zdůrazňuje deklaratorní charakter daňové evidence (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2024, č. j. 7 Afs 14/2024-43, bod 18). Navíc, jak správě podotknul žalovaný, tak žalobce evidenční stav a případné nesrovnalosti na svém ODÚ v minulosti nikterak nerozporoval či nenamítal žádnou nesprávnost, kdy tak poprvé implicitně učinil až ke dni 5. 5. 2025. Ani v nyní projednávané věci žalobce explicitně nenamítl závažné evidenční pochybení žalovaného, když jen explikativně na několika místech žaloby poukázal na neevidování přeplatků či nedoplatků (bod 34 a 35 žaloby). Krajský soud však není legitimován k tomu, aby za žalobce domýšlel a vyhledával tvrzení a k nim důkazy na podporu jeho žalobní verze, neboť ve smyslu zásady dispoziční, která ovládá soudní přezkum ve správním soudnictví, by tak nepostupoval nestranně a s přihlédnutím k zásadě rovnosti stran.
20. K netradiční a použité terminologii žalovaný uvedl, že se jedná v celistvosti o slovní obraty, kterými vyjádřil správní úvahu při aplikaci zákonných pravidel svého postupu. Mnoho takových výrazů přitom akcentuje judikatura správních soudů (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2024, č. j. 4 Afs 160/2024-21, bod 21, kde byl použit termín „*zapravení*“). K použitému termínu „*evidenční úhrady*“ pak žalovaný vysvětlil, že se tím snažil vystihnout okolnost toho, že z pohledu daňové evidence byla částečná úhrada daně předpisově započtena („*zapravena*“) s časovým odstupem zpětně, ale při dodržení zákonného postupu dle ust. § 152 daňového řádu (s účinností do 31. 12. 2020). Krajský soud vysvětlení žalovaného akceptoval jako dostačující, a to pro jeho logickou strukturovanost a vnitřní koherenci k uskutečněnému postupu.
21. Žalovaný se dále dotýká povahy evidence daní, která nikterak nemá určovat výši daňových povinností daňového subjektu, ale pouze o nich uchovávat věrohodný záznam. Zásadní je

přítom rozdíl mezi faktickou rovinou (materiálním stavem), který vyjadřuje skutečný stav daňové povinnosti bez ohledu na její evidenci. Evidenční rovina (formální stav) představuje zaznamenávání daňových povinností na ODÚ ze strany správce daně. Evidenční rovina je rozhodná pro postup správce daně, zatímco faktická rovina je zase rozhodná z hlediska existence daňové povinnosti. Evidenční rovina není jen administrativní formalitou, protože vykazuje přímé právní důsledky, proto i musí být správná bez ohledu na jiná řízení. Zároveň platí, že správce daně by měl usilovat o to, aby se evidenční rovina shodovala s rovinou faktickou. Z představených postulátů vyplývá, že formální aspekt evidenční roviny musí být doplňován tím materiálním (faktickým), čemuž bylo v daném případě vyhověno. Stejně jako ani v jiných řízeních není častokrát vhodné lpět na přepjatém či slepém formalismu, tak podobná východiska se dají uplatnit i v určitých relativních aspektech daňového řízení. Evidenční stav ODÚ musí odpovídat faktickému stavu daňových povinností, a to nejen ve prospěch daňového subjektu (evidence přeplatku), ale i v jeho „*neprospěch*“, tj. evidenci nedoplatků. Povaha evidenční roviny vykazuje silnou formálnost, jenž ale nezakládá ani neruší daňovou povinnost.

22. Čtvrtý žalobní bod se týká **nemožnosti využití zajištěné částky i jiným než tvrzeným způsobem** žalobce. Předmětná částka ve výši 4.077.877,68 Kč byla použita na úhradu DPH za rok 2011 už v době právní moci zrušujícího rozsudku NSS, tedy v době, kdy ještě nedošlo k prekluzi práva na vybrat a vymáhat daňovou povinnost za rok 2011. Nutno poznamenat, že zajištění peněžních prostředků na účtu daňového subjektu jako náhradní hodnoty za výnos z trestné činnosti (§ 79g odst. 1 trestního řádu) není bez dalšího překážkou pro vydání zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 daňového řádu), a to při současném splnění náležitých zákonných podmínek. Trestní řád umožňuje, aby byl ze zajištěných prostředků uhrazen nárok správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2021, č. j. 10 Afs 163/2021-46). Konečně ani trestněprávní zajištění nevykazuje absolutní jistotu, aby už nebylo třeba vydání zajišťovacích prostředků v režii daňových předpisů, protože daňové orgány nemohou s jistotou předvídat, k čemu budou prostředky trestněprávně zajištěné přesně použity. Trestněprávní zajištění totiž nikterak negarantuje budoucí uspokojení správce daně, tj. daňových pohledávek státu. Dokonce i souběh trestních a daňových institutů je přípustný, i pokud by se týkal stejných daňových povinností. Z toho pak plyne, že pokud je daňová povinnost zajištěná správcem daně, tak dochází k pomnutí zajištění orgány činnými v trestním řízení. Samotnou provázanost trestního i daňového řízení nelze dovozovat skrze jednotlivé zajišťovací instituty, neboť jsou charakteristické svojí procesní nezávislostí, a především diferenciací jejich účelu (na jedné straně řádný průběh a účel trestního řízení a na straně druhé řádná správa a výběr daní). Jak bylo uvedeno výše, tak ani trestní řád (ust. § 79e trestního řádu) nevyklučoval, minimálně do roku 2019, uspokojování jiných pohledávek státu majetkem zajištěným v trestním řízení.
23. Na závěr třeba konstatovat, že soudní přezkum rozhodnutí o námitce není zcela typickou situací, když absentuje instanční kontrola v podobě právního názoru správního orgánu druhé instance (odvolacího orgánu). Nicméně, daný případ je z určitého úhlu pohledu o to problematičtější v tom, že kloubí různé právní instituty několika právních odvětví, zejména práva daňového, trestního, správního a letmo se argumentačně dotýká i práva občanského. Skloubení těchto různých rovin samo o sobě není snadné, proto je třeba drobné nedostatky či nesrovnalosti vyrovnávat za pomoci právních principů a analogie. Žalobce se snažil poukázat na to, že dispozice s předmětnou částkou měla být zapovězena v důsledku uplatnění trestněprávního zajišťovacího institutu, když však žalovaný předložil přesvědčivé

argumenty o tom, že tomu tak nebylo. Navíc s doplněním toho, že ani trestní zajištění není samo o sobě bezbřehé. Naopak žalovaný v dílčí rovině argumentoval deponováním předmětných prostředků na účet ČNB, čímž chtěl poukázat na to, že se nemělo jednat o majetek žalobce, ale i to, že s ním neměl možnost, jakkoliv disponovat. Jak stojí uvedeno i v žalovaném rozhodnutí: „Zajištění provedla ČNB, a to na daňovém účtu správce daně nikoliv ODÚ daňového subjektu, tedy se nejednalo o peněžní prostředky MAKIMA s.r.o.“. Toto vyjádření není zcela pravdivé, neboť skutečnost, že peněžní prostředky daňového subjektu byly zajištěny v trestním řízení na účtu ČNB, nemá vliv na povinnost správce daně vést řádně evidenční rovinu ODÚ. Evidenční rovina nezachycuje faktickou dispozici s takovými prostředky, ale pouze právní stav daňových povinností a jejich úhrad. Z uvedeného se už vůbec nedá usuzovat o vlastnických právech k daným prostředkům jako takovým, byť zůstává pravdou, že se toliko nejednalo o majetek uvedené společnosti (dnes žalobce), jako spíše o jeho pohledávku, což i sám žalovaný naznává (bod 17 žalovaného rozhodnutí).

24. Za významnou skutečnost považuje krajský soud i to, že ani žalobce neuvedl v prohlášení o majetku ze dne 15. 1. 2020, č. j. 62765/20, že by měl nějaké peněžní prostředky či právě pohledávky vůči fyzickým či právnickým osobám, tedy i státu (bod 20 žalovaného rozhodnutí). Pakliže se žalobce nyní domnívá, že předmětná částka 4.077.877,68 Kč představuje vratitelný přeplatek, na který má nárok a jehož se dovolává v rámci soudní ochrany u zdejšího soudu, tak je částečně nepochopitelné, že se k tomuto majetku, resp. svojí pohledávce, nehlásil v roce 2020 v rámci prohlášení o majetku. Samozřejmě v té době nejspíše nemohl usuzovat o skončení trestního zajištění, jakož ani argumentovat prekluzí práva na výběr stanovených daňových povinností (DPH za rok 2011), ale takové úvahy zůstávají pouze v rovině holé spekulace, kterou žalobce ani v žalobě nezmiňuje, proto ani nerozvíjí.
25. Ze všech uvedených závěrů žalobce a žalovaného, s přihlédnutím k jejich tvrzením a důkazům, se krajský soud přiklonil k ucelené argumentaci žalovaného, kterou považuje za konzistentní a přesvědčivou. *A contrario* pak žalobní argumentaci žalobce považuje za méně přesvědčivou, spíše fragmentární povahy a projev snahy o snadné dosažení peněžních prostředků, které mu sice byly trestně zajištěny, ale především jenž byly získány a konečně i ponechány k úhradě jeho daňových povinností (DPH za rok 2010 a posléze DPH za rok 2011), k čemuž od počátku měly směřovat, resp. uspokojení pohledávek státu a snížení dluhu žalobce.
26. Z důvodu toho, že žaloba nebyla důvodná, tak musel krajský soud postupovat tak, jak stojí uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí, tj. žalobu zamítnout pro její nedůvodnost (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).
27. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobkyně nebyla v řízení úspěšná a nevzniklo jí tak právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly, tj. náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-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.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 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.

V Pardubicích dne 29. dubna 2026

JUDr. Jan Dvořák, v. r.
předseda senátu