



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové Ph.D., a soudců Mgr. Jany Volkové a JUDr. Petra Hluštíka Ph.D., ve věci

žalobkyň: a) **E. N. s. r. o.**, IČO X
sídlem Š. 66/9, X O.
zastoupená advokátem Mgr. Markem Gocmanem
sídlem 28. října 438/219, 709 00 Ostrava – Mariánské Hory
b) **Mgr. Ing. P. B.**, insolvenční správkyň
sídlem M. n. 37, U.

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, 779 11 Olomouc

o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2019, č. j. 1422872/19/3101-51523-809547, ve věci rozhodnutí o námitce proti převedení přeplatku na dani,

takto:

I. Žaloby se zamítají.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Žalobkyně a) a b) se žalobami podanými dne 29. 7. 2019 a dne 20. 8. 2019 domáhaly zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2019, č. j. 1422872/19/3101-51523-809547, kterým žalovaný rozhodl o námitce proti vyrozumění o převedení přeplatku. Usnesením ze dne 29. 10. 2019, č. j. 65 Af 17/2019-22, byla řízení o žalobě žalobkyně a) a b), vedená pod sp. zn. 65 Af 24/2019 a sp. zn. 65 Af 17/2019, spojena ke společnému projednání a rozhodnutí.
2. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že žalovaný vydal dne 18. 2. 2019 platební výměr na daň z přidané hodnoty za období od 1. 10. 2018 do 31. 12. 2018 ve výši 30 158 Kč. Následně vydal vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 25. 2. 2019, č. j. 324659/19/3101-51523-809547 (dále jen „vyrozumění o převedení přeplatku“), kterým žalobkyni a) sdělil, že přeplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 30 158 Kč převedl na úhradu nedoplatku daně, odvodu za porušení rozpočtové kázně – Národní fond II, vykázaného ke dni 22. 2. 2018, ve výši 35 130 Kč.
3. Proti vyrozumění o převedení přeplatku žalobkyně a) brojila žalobkyně b) námitkou ze dne 27. 3. 2019, ve které zpochybnila porušení rozpočtové kázně a následnou exekuci, a tím i převedení přeplatku nadměrného odpočtu ve výši 30 158 Kč na příslušenství daně, konkrétně odvodu za porušení rozpočtové kázně. Žalobkyně b) z uvedených důvodů trvala na tom, aby byl žalobkyni a) nadměrný odpočet vrácen.
4. Žalovaný napadeným rozhodnutím námitku žalobkyně a) zamítl.

B) Žaloba

5. Žalobkyně v žalobách shodně namítaly, že na osobním daňovém účtu žalobkyně a) žádný nedoplatek veden nebyl a dále, že žalovaný o evidovaném nedoplatku žalobkyni a) nikdy neuvědomil. Žalobkyně dále nesouhlasily s tím, že ve vyrozumění nebyl nedoplatek žádným způsobem identifikován, což žalobkyni a) znemožnilo efektivní obranu proti postupu správce daně a což činilo postup správních orgánů nepřezkoumatelným. Žalobkyně uvedly, že na osobním daňovém účtu mohou být evidovány různé poplatkové povinnosti, proto bylo povinností správce daně přesně identifikovat konkrétní nedoplatek, vůči němuž mělo dojít k převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty.
6. Žalobkyně dále namítaly, že ačkoliv jsou údaje na osobních daňových účtech neveřejné, poplatník má právo na získání informací o jednotlivých skutečnostech na všech svých osobních daňových účtech. U jednotlivých nedoplatků musí být patrný den splatnosti, tedy i den vymahatelnosti konkrétního nedoplatku. Takové náležitosti ovšem vyrozumění ani napadené rozhodnutí neobsahovaly.
7. Podle žalobkyně a) v insolvenčním řízení nemá docházet k zásahům do vzájemného pořadí či do jiných subjektivních parametrů pohledávek, neboť insolvenční řízení nemá vést k redistributivním účelům. Není určující to, že daňová povinnost existovala před zahájením insolvenčního řízení, ale je rozhodné, že majetek dlužníka nepostačuje k úhradě všech dluhů. Proto je nutné zvolit řešení úpadku postaveného na principu poměrného uspokojení všech pohledávek. V případě správce daně se jednalo o nepřipustné jednání, kterým došlo k upřednostnění před ostatními věřiteli přihlášenými v insolvenčním řízení. Zajištěná částka má být totiž vydána do majetkové podstaty, ze které se uspokojí všichni přihlášení věřitelé poměrně.

8. Žalobkyně b) dále namítala, že přeplatek vznikl na základě daňové povinnosti, která vznikla v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku a tedy, že vratitelný přeplatek náleží do majetkové podstaty insolvenčního řízení. Vratitelný přeplatek nevznikl na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku.

C) Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k oběma žalobám shodně uvedl, že postupoval podle § 154 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „d. ř.“ nebo „daňový řád“). Uvedl, že převod přeplatku k úhradě daňového nedoplatku je obligatorní postup, který správce daně musí vykonat bezodkladně poté, co nastanou zákonem předvídané skutečnosti.
10. Žalovaný uvedl, že žalobkyni a) platebním výměrem ze dne 19. 5. 2016, č. j. 946486/16/3100-31471-801817 (dále jen „platební výměr č. 258/2016“), vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 1 650 000 Kč a platebním výměrem ze dne 4. 8. 2017, č. j. 1589909/17/3100-31471-804121 (dále jen „platební výměr č. 247/2017“), vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 33 000 Kč. V těchto platebních výměrech současně žalobkyni a) poučil o splatnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně, která nastala v souladu s § 139 odst. 3 daňového řádu po uplynutí 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně. Náhradní patnáctidenní pariční lhůta ke splnění povinnosti uhradit vyměřenou daň, odvod za porušení rozpočtové kázně v případě platebního výměru č. 258/2016, počala běžet dnem následujícím po doručení rozhodnutí odvolacího orgánu, tj. dnem 20. 5. 2017, a skončila dne 3. 6. 2017. V souladu s § 33 odst. 4 daňového řádu o počítání času byl posledním dnem lhůty k uhrazení vyměřené daně den 5. 6. 2017. Dnem následujícím, tj. 6. 6. 2017, se žalobkyně a) ocitla v prodlení a vyměřená daň se v souladu s § 153 odst. 1 daňového řádu stala nedoplatkem. Náhradní patnáctidenní pariční lhůta ke splnění povinnosti uhradit vyměřenou daň, odvod za porušení rozpočtové kázně v případě platebního výměru č. 247/2017, počala běžet dnem následujícím po doručení rozhodnutí odvolacího orgánu, tj. dnem 6. 3. 2018, a skončila dne 20. 3. 2018. Dnem následujícím, tj. 21. 3. 2018, se žalobkyně a) ocitla v prodlení a vyměřená daň se v souladu s § 153 odst. 1 daňového řádu stala nedoplatkem. Vykonatelnost odvodu za porušení rozpočtové kázně, tj. vykonatelnost vyměřené daně, nastala v souladu s § 103 odst. 1 daňového řádu dnem následujícím po uplynutí lhůty ke splnění povinnosti, tj. ve vztahu k platebnímu výměru č. 258/2016 dnem 6. 6. 2017 a ve vztahu k platebnímu výměru č. 247/2017 dnem 21. 3. 2018. Platební výměry č. 258/2016 a č. 247/2017 na odvod za porušení rozpočtové kázně se staly v souladu s § 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu vykonatelnými exekučními tituly.
11. Dále žalovaný uvedl, že platebním výměrem na dani z přidané hodnoty ze dne 18. 2. 2019, č. j. 284722/19/3101-51523-809547, vyměřil žalobkyni a) daň z přidané hodnoty konkludentně v souladu s § 244 odst. 1 a § 140 odst. daňového řádu, přičemž dnem doručení tohoto platebního výměru byl považován den 17. 1. 2019 a téhož dne se stal pravomocným v souladu s § 140 odst. 4 a § 103 odst. 1 daňového řádu.
12. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobkyň, že žalobkyni a) neinformoval o výši nedoplatku. Žalobkyně a) si měla být vědoma výše nedoplatku z vyrozumění o výši nedoplatků dle § 153 odst. 3 daňového řádu ze dne 28. 6. 2017, exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu ze dne 14. 7. 2017, č. j. 1493201/17/3101-80542-800629,

exekučního příkazu na příkazání pohledávky z účtu ze dne 14. 7. 2017, č. j. 1493222/17/3101-80542-800629, a z vyrozumění o převedení přeplatku ke dni 18. 1. 2019. Podle žalovaného si žalobkyně a) byla vědoma svých daňových povinností, jelikož se vždy aktivně domáhala a domáhá přezkoumání postupů a rozhodnutí správních orgánů týkajících se odvodů do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně, exekučního řízení, zajišťovacích institutů a převádění přeplatků na daních na evidovaných nedoplatcích.

13. Žalovaný dále vysvětlil, že za majetek daňového subjektu pro potřeby insolvenčního řízení se podle § 242 odst. 2 daňového řádu považuje pouze vratitelný přeplatek. Je jím pouze částka, která zůstane poté, co správce daně přeplatek převede na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, případně na úhradu nedoplatku u jiného správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. Afs 261/2015). S ohledem na zahájení insolvenčního řízení, byl postup žalovaného limitován § 242 daňového řádu stanovujícího kumulativní podmínky pro převedení přeplatku. V posuzované věci šlo o přeplatek vzniklý za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2018, tj. období od 1. 10. 2018 do 31. 12. 2018, a na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, tj. vznikly přede dnem 14. 12. 2018, kdy bylo zveřejněno usnesení o zjištění úpadku v insolvenčním rejstříku. Daňová povinnost podle § 3 daňového řádu vznikla okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou předmětem daně nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Přeplatek byl užit k úhradě nedoplatků vzniklých již přede dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, tj. vzniklých ke dni 5. 6. 2017, resp. 20. 3. 2018 a nejedná se tak o majetkovou podstatu ve smyslu § 242 odst. 1 daňového řádu. Dle žalovaného je nesporné, že k převedení přeplatku došlo před přezkoumáním pohledávek při přezkumném jednání konajícího se dne 19. 3. 2019, když vyrozuměním o převedení přeplatku ze dne 25. 2. 2019 byla žalobkyně a) o převedení vyrozuměna.
14. Žalovaný dále nesouhlasil s tvrzením žalobkyně a), že není určující, zda daňová povinnost latentně existovala před zahájením insolvenčního řízení, ale to, zda majetek dlužníka nepostačuje k úhradě všech dluhů a tudíž je nutno zvolit řešení úpadku založeného na principu poměrného uspokojení všech pohledávek, když daňový řád je lex specialis vůči zákonu č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). K nepřípustnému upřednostňování jednoho z věřitelů na úkor ostatních věřitelů přihlášených v insolvenčním řízení, odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I ÚS 544/2. V posuzované věci tak nedošlo k poškození ostatních věřitelů, neboť se nejednalo o přeplatek vratitelný.
15. K námitce žalobkyně b), že přeplatek vzniklý za období 4. čtvrtletí roku 2018 vznikl na základě daňové povinnosti, která vznikla v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku a náleží tak do majetkové podstaty, je nesprávný, neboť žalobkyně b) nesprávně spojuje dobu vzniku daňové povinnosti s lhůtou pro podání, resp. datem podání daňového přiznání.
16. Ze shora uvedených důvodů žalovaný navrhoval, aby krajský soud žaloby zamítl.

D) Posouzení věci krajským soudem

17. Krajský soud ověřil, že žaloby podaly osoby k tomu oprávněné, po vyčerpání řádných opravných prostředků a žaloby splňují všechny formální náležitosti. Žalobkyně podaly

žaloby ve lhůtě dle § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Jsou tedy věcně projednatelné.

18. Krajský soud vycházel při přezkumu žalobami napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). O věci uvažil takto:
19. Žalobkyně v žalobě namítaly, že na osobním účtu žalobkyně a) nebyl v době vydání vyrozumění o převedení přeplatku veden žádný nedoplatek. Dle krajského soudu tomu tak není. Součástí předloženého správního spisu je vyrozumění o výši nedoplatků ze dne 28. 6. 2017, č. j. 1438708/17/3101-80542-800629, ze kterého vyplývá, že na osobním účtu žalobkyně byl evidován daňový nedoplatek na dani: odvod za porušení rozpočtové kázně - Národní fond II, ve výši 1 649 289 Kč ke dni 26. 6. 2017 s tím, že nebude-li nedoplatek uhrazen, může správce daně přistoupit k jeho vymáhání daňovou exekucí. Náklady za nařízenou exekuci činí 2 % částky, pro kterou je exekuce nařizována. Součástí správního spisu je i doručenko, ze které vyplývá, že vyrozumění o výši nedoplatků bylo žalobkyni a) doručeno dne 29. 6. 2017. Dle krajského soudu se tak z vyrozumění o výši nedoplatku jasně podává, že na osobním účtu žalobkyně a) se nedoplatek nacházel, a i to, o jaký nedoplatek se jednalo; současně se žalobkyně a) o tomto doplatku prokazatelně dozvěděla. Tuto námitku obou žalobkyň tak krajský soud neshledal důvodnou.
20. Žalobkyně dále brojily proti tomu, že vyrozumění o převedení přeplatku nebylo dostatečně konkrétní. Tomu krajský soud přisvědčil, jelikož vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 25. 2. 2019 bylo kusé a skutečně z něj nevyplývaly podrobnější informace o přeplatku a nedoplatku, na jehož úhradu byl přeplatek převeden. Požadované informace však žalovaný poskytl žalobkyni a) v napadeném rozhodnutí o námitce, ve kterém podrobně popsal, že vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně, kdy tento platební výměr nabyl právní moci. Popsal, kdy se nedoplatek stal splatným a vykonatelným. Žalovaný také popsal, že k vymožení vykonatelného nedoplatku vydal exekuční příkazy. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí dostatečně identifikoval konkrétní nedoplatek, vůči němuž mělo dojít k převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2018.
21. Krajský soud proto uzavírá, že z napadeného rozhodnutí jasně vyplývají informace o tom, o jaký nedoplatek se v předmětné věci jednalo, a kdy se platební výměr ze dne 19. 5. 2016 stal splatným a vykonatelným. Nadto informace o splatnosti daně vyplývala i z poučení uvedeného výměru, konkrétně že je vyměřená daň splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci tohoto platebního výměru. Z uvedených důvodů krajský soud nepřisvědčil žalobkyni, která z rozhodnutí mohla bez jakýchkoli pochyb zjistit požadované informace.
22. Námitky žalobkyň a) a b) směřovaly také do vztahu převedení přeplatku a vedeného insolvenčního řízení. V této souvislosti krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, ve kterém Nejvyšší správní soud vysvětlil zásady použití přeplatku ve vztahu k insolvenčnímu řízení. Vysvětlil, že „za majetek daňového subjektu se pro potřeby insolvenčního řízení považuje pouze přeplatek, který je vratitelný (§ 242 odst. 2 věta první daňového řádu). Je jím tedy pouze částka, která zbude poté, co správce daně převede přeplatek na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, případně na úhradu nedoplatku u jiného správce daně (§ 154 odst. 2 a 4

daňového řádu). Převedení přeplatku na úhradu nedoplatků je však omezeno; pravidla se liší podle dne vzniku přeplatku. Přeplatek z daňových povinností vzniklých nejpozději dnem předcházejícím rozhodnutí o úpadku lze použít pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za podstatou. Jedná se tedy o pohledávky, které vznikly před rozhodnutím o úpadku a které musí správce daně uplatnit přihláškou pohledávky; pokud by je správce daně přihláškou neuplatnil, nemohl by na jejich úhradu přeplatek vůbec použít, neboť by tím obcházel insolvenční zákon a zjednával si lepší postavení než insolvenční věřitelé. Přeplatek z daňových povinností vzniklých v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku se použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou“.

23. Podle § 154 odst. 1 daňového řádu je přeplatek „částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu“. Dle § 154 odst. 2 daňového řádu „správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit, ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije“.
24. Podle § 155 odst. 2 daňového řádu „správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti“. Podle § 155 odst. 3 daňového řádu „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“.
25. Podle § 242 odst. 1 daňového řádu „daňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, jsou pohledávky za majetkovou podstatou“.
26. Podle § 242 odst. 2 daňového řádu „pro potřeby insolvenčního řízení je 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 při přezkumném jednání“.
27. Podle § 242 odst. 3 daňového řádu „přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou“.
28. Podle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona „započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele je po rozhodnutí o úpadku přípustné, jestliže zákonné podmínky tohoto započtení byly splněny před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak“.

29. Krajský soud uvádí, že § 242 daňového řádu představuje *lex specialis* vůči úpravě obsažené v insolvenčním zákoně, a tedy že je při započítávání přeplateků a nedoplateků nutné vycházet právě z § 242 daňového řádu. Tuto tezi uznává i komentářová literatura k insolvenčnímu zákonu, konkrétně k § 140 insolvenčního zákona, dle níž „*teprve daňový přeplatek, který byl v souladu s předpisy upravujícími daňové řízení kvalifikován jako vratitelný, je veřejnoprávní pohledávkou, u níž lze teoreticky uvažovat o započtení, a která je současně považována za majetek náležející do majetkové podstaty ve smyslu § 206 odst. 1 písm. h) InsZ. V průběhu insolvenčního řízení je proces posuzování vratitelnosti daňového přeplatku modifikován tím, že správce daně musí určit, ke kterému časovému období je vázán důvod vzniku přeplatku, resp. kdy vznikly daňové povinnosti, z nichž přeplatek plyne, a podle toho rozlišovat, které daňové pohledávky bude brát při posuzování vratitelnosti takového přeplatku v úvahu*“ (Erbsová, H. in: Hášová, J. a kol. Insolvenční zákon. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, str. 441). Z citovaného tak vyplývá, že o započtení dle § 140 insolvenčního zákona lze uvažovat až u vratitelného přeplatku, existenci vratitelného přeplatku je třeba zjišťovat postupem dle § 242 daňového řádu, přičemž rozhodný je důvod vzniku přeplatku, nikoli jeho evidence či podání daňového tvrzení. O tom svědčí i související názor v citovaném komentáři, že „*z hlediska volby správného postupu při nakládání s daňovým přeplatkem v průběhu insolvenčního řízení je nezbytná správná identifikace okamžiku vzniku daňové povinnosti. Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající (§ 3 DŘ)*“ (tamtéž, s. 440).
30. Krajský soud po zohlednění citované judikatury, odborných názorů a zákonných ustanovení se proto neztotožnil se závěry žalobkyně, že daňový přeplatek evidovaný na daňovém účtu žalobkyně a) měl představovat přeplatek, který vznikl až v době po rozhodnutí o úpadku (usnesení o zjištění úpadku ze dne 14. 12. 2018). Vznik přeplatku dle krajského soudu nelze fixovat k okamžiku jeho evidence na konkrétním osobním daňovém účtu, ani k okamžiku podání příslušného daňového tvrzení. Daňová povinnost, k níž se přeplatek vztahuje, vznikla již dříve, a to podle § 3 daňového řádu „*okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající*“. V této souvislosti lze odkázat na závěry Krajského soudu v Brně v rozsudku ze dne 13. 7. 2016, č. j. 29 Af 55/2014-47, potvrzeného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, 4 Afs 176/2016-27, ve kterém krajský soud uvedl, že „*co se ostatně týká charakteru evidence daní (jak již z názvu vyplývá, tato povaha je především „evidenční“, nikoli konstitutivní povahy ve vztahu k určení daňové povinnosti), jakož i vzniku daňové povinnosti a okamžiku, kdy dochází k zápisu do evidence daní, lze poukázat na odbornou literaturu, dle níž „v souladu s § 3 dochází ke vzniku daňové povinnosti okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Ke vzniku daňové povinnosti tedy může dojít už v momentě, kdy zatím nelze přesně určit její výši, resp. výši daně, kterou bude nutno uhradit. Do evidence daně se však zaznamenává až „kompletní“ daňová povinnost, tj. daňová povinnost, která je určitá z hlediska výše a času a která je autoritativně uznána (stanovena) správcem daně. Tomu odpovídá i tvrzení důvodové zprávy, podle níž „nelze evidovat daňové povinnosti, které existují pouze v latentní podobě a nebyly správcem daně určeny“. Výjimkou je evidování úhrady zajištění na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň podle § 167 a násl. Časový okamžik předpisu daňové pohledávky (dluhu) do evidence daní nastává ke dni splatnosti daně, což je obvykle v poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení (srov. § 135 odst. 3). V tento den se stává daňová pohledávka splatnou a není-li uhrazena, stává se následujícím dnem nedoplatkem (srov.*

komentář k § 153 odst. 1 a 2). Fakticky však dojde k zápisu do evidence později s ohledem na reálný okamžik, ve kterém příslušná úřední osoba posuzuje dané daňové řízení“ (Šimek, K., komentář k § 149 daňového řádu in: Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, dostupný z ASPI: KO280_2009CZ)“. S uvedenými závěry se krajský soud ztotožňuje a uvádí, že na povahu přeplatku v souladu s citovaným § 3 daňového řádu tak nemá vliv, že nebyl na příslušném osobním daňovém účtu evidován před účinností rozhodnutí o úpadku, ani to, že o daňových tvrzeních žalobkyně a) bylo rozhodnuto až po rozhodnutí o úpadku. Podle § 21 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, daňová povinnost podle tohoto zákona vzniká uskutečněním zdanitelného plnění. Jestliže se tedy pohledávky týkaly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 10. 2018 do 13. 12. 2018, je zřejmé, že uvedené daňové povinnosti vznikly taktéž před účinností rozhodnutí o úpadku. Z uvedeného tak dle krajského soudu jasně plyne, že přeplatek vznikl v době před rozhodnutím o úpadku.

31. Krajský soud dále uvádí, že nedoplatek, na jehož úhradu byl daný přeplatek použit, vznikl taktéž před rozhodnutím o úpadku, konkrétně dne 5. 6. 2017, proto se nejedná o pohledávku za majetkovou podstatou. Krajský soud dále zjistil, že žalovaný pohledávky přihlásil do insolvenčního řízení Příhláškou do insolvence ze dne 7. 2. 2019, která je v insolvenčním rejstříku evidovaná pod č. P9 – 1. Splnil tak všechny zákonem předvídané povinnosti a byl oprávněn převést přeplatek na úhradu daňového nedoplatku ve smyslu § 242 daňového řádu.
32. Krajský soud dále uvádí, že je lichá i námitka žalobkyně, že žalovaný svým postupem v rámci insolvenčního řízení získal výhodnější postavení proti jiným insolvenčním věřitelům. Žalovaný uplatnil pohledávky, které nejsou pohledávkami za podstatou, v souladu s daňovým řádem a insolvenčním zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, bod 19), jednal tak zákonem předvídaným způsobem.
33. Krajský soud proto uzavírá, že žalovaný započtení provedl v souladu s § 242 odst. 2 daňového řádu, neboť přeplatek použil na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Žalovaný splnil i další požadavky nezbytné pro započtení pohledávky včetně jejího přihlášení do insolvenčního řízení. Ze shora uvedených důvodů nejsou námitky žalobkyně, týkající se vztahu insolvenčního řízení a přeplatku na dani, důvodné.

E) Závěr a náklady řízení

34. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud neshledal žalobu důvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 27. listopadu 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu