



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci **žalobce Martina Pavliše, insolvenčního správce dlužníka ELMONT-SERVIS PŘELOUČ, s.r.o.,** IČO: 287 75 244, Wilsonova 368, 539 01 Hlinsko, **zastoupeného Martinem Červinkou, advokátem,** Čechova 396, 560 02 Česká Třebová, **proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 2. 2016, č. j. 6802/16/5300-21442-711916,**

t a k t o :

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Usnesením Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 9. 7. 2012, č. j. KSPA 48 INS 1297/2012-A-13, byl na majetek ELMONT-SERVIS PŘELOUČ, s. r. o., IČ: 28775244, prohlášen konkurs a insolvenčním správcem byl ustanoven Martin Pavliš.

V daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za období červen 2013 a za období květen 2015 vykázal žalobce nadměrný odpočet ve výši 1.890,-- Kč (červen 2013) a ve výši 10.298,-- Kč (květen 2015). Žalobce následně požádal Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně prvního stupně“ či „prvostupňový správce daně“) o vrácení vratitelného daňového přeplatku ve smyslu § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“).

Prvostupňový správce daně rozhodl, že se žalobci vrací přeplatek na dani z přidané hodnoty vykázaný ke dni 7. 10. 2015 ve výši 2.137,--Kč. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že požadavku žalobce mohl vyhovět pouze částečně, a to z důvodu neexistence vratitelného přeplatku v požadované výši 12.188,-- Kč. Pripomněl, že přeplatek je v § 154 odst. 1 daňového řádu definován jako částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu, a vratitelným se podle odst. 2 téhož ustanovení stává, pokud daňový subjekt nemá nedoplatek na jiném osobním daňovém účtu. Vykázaný nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 ve výši 1.890,-- Kč se nestal ke dni 25. 7. 2013 vratitelným přeplatkem, protože na osobním daňovém účtu ELMONT-SERVIS PRELOUČ, s. r. o., byla předepsána daň za období duben 2013 ve výši 6.300,-- Kč, splatná dne 30. 5. 2013, která je pohledávkou za majetkovou podstatou (§ 168 odst. 2 písm. e/ zák. č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů, dále též „insolvenční zákon“, § 242 odst. 1 daňového řádu), a nebyla uhrazena a na její úhradu se nadměrný odpočet v souladu s ustanovením § 242 odst. 3 daňového řádu použil. Vykázaný nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2015 ve výši 10.298,-- Kč se stal ke dni 25. 6. 2015 vratitelným přeplatkem jen ve výši 5.888,-- Kč, a to proto, že v částce 4.410,-- Kč se použil na úhradu nedoplatku na dani za období duben 2013 splatné dne 30. 5. 2013. Vratitelný přeplatek ve výši 5.888,-- Kč prvostupňový správce daně žalobci částečně (ve výši 3.571,-- Kč) vrátil již dne 25. 7. 2015, a proto prvostupňový správce daně rozhodl tak, že se žalobci vrací přeplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 2.137,--Kč.

Odvolání žalobce proti rozhodnutí prvostupňového správce daně žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 2. 2016, č. j. 6802/16/5300-21442-711916, zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu a namítal, že jednak § 140 odst. 2 insolvenčního zákona umožňuje započítávat pohledávky pouze v případě, že zákonné podmínky pro započtení byly splněny již před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku, což v projednávaném případě nebyly, jednak aplikací § 242 odst. 3 daňového řádu došlo k nepřipustnému zvýhodnění správce daně před ostatními věřiteli, kteří mají pohledávku za majetkovou podstatou. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2012, č. j. 52Af 37/2012 – 35, a na nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04. Dle žalobce též v důsledku postupu žalovaného došlo i k zásahu do vlastnického práva žalobce. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce požadoval, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba především vypořádat námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) uvedl, že se v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi rozhodnými skutečnostmi, odkázal na jeho odůvodnění a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalované rozhodnutí a dospěl k závěru, že **ž a l o b a n e n í d ů v o d n á**.

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. Jde o částku převyšující v dané chvíli všechny splatné daňové povinnosti evidované v rámci jednoho osobního daňového účtu. Přeplatek tedy odpovídá aktuálnímu stavu, ve kterém se nachází daný osobní daňový účet. Dle odstavce druhé téhož ustanovení je správce daně povinen převést přeplatek z jednoho daňového účtu na případné nedoplatky na jiných daňových účtech u téhož správce daně, případně i na nedoplatky u jiných správců daně, jsou-li splněny podmínky stanovené § 154 odst. 4 daňového řádu. Správce daně však musí nejprve ověřit, zda neexistuje předpoklad, že do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit, dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu (pokud ano, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije). Vratitelným přeplatkem je pak částka tvořící existující přeplatek na daném osobním daňovém účtu, jestliže absentuje předpoklad, že do deseti dnů dojde k předepsání daňové povinnosti na tomto osobním daňovém účtu, a současně neexistují nedoplatky na jiných daňových účtech u téhož správce daně a jiným správcem daně nebyl uplatněn požadavek na úhradu jím evidovaných nedoplateků téhož daňového subjektu. Vratitelný přeplatek představuje částku, s níž může daňový subjekt disponovat a žádat její vrácení.

Dle § 242 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 (odst. 1). 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 (odst. 3). 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 (odst. 3).

Podle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona je započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele po rozhodnutí o úpadku přípustné, jestliže zákonné podmínky tohoto započtení byly splněny před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak. Odstavce 3 a 4 téhož ustanovení potom stanoví další případy, v nichž není započtení přípustné.

Podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona jsou pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění a pojistné na důchodové spoření, pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty. Podle odstavce 3 téhož ustanovení není-li dále stanoveno jinak, pohledávky za majetkovou podstatou se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku.

Z výše uvedeného je zřejmé, že započtení pohledávek za podstatou insolvenční zákon výslovně neupravuje. Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015 – 18 (bod 13), „z žádného ustanovení insolvenčního zákona a daňového řádu však rovněž nevyplývá, že by nebylo možné postupovat podle úpravy daňového řádu o převodu přeplatku. Důvodová zpráva k daňovému řádu pak uvádí, že daňový řád je vůči insolvenčnímu zákonu *lex specialis*. Proto je třeba na danou problematiku použít též příslušná ustanovení daňového řádu, která upravují jeho vztah k insolvenčnímu řízení a která zohledňují specifické postavení daňových pohledávek ve vztahu k obecné úpravě insolvenčního zákona (§ 242 až § 245)“. V bodě 17 téhož odůvodnění pak Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že „právní úprava obsažená v daňovém řádu předpokládá uspokojení pohledávky za podstatou i prostřednictvím převedení přeplatku na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu“.

V daném případě prvostupňový správce daně i žalovaný uzavřel, že vykázaný nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 ve výši 1.890,-- Kč se nestal ke dni 25. 7. 2013 vratitelným přeplatkem, protože na osobním daňovém účtu ELMONT-SERVIS PRELOUČ, s. r. o., byla předepsána daň za období duben 2013 ve výši 6.300,-- Kč, splatná dne 30. 5. 2013, která je pohledávkou za majetkovou podstatou, a nebyla uhrazena a na její úhradu se nadměrný odpočet v souladu s ustanovením § 242 odst. 3 daňového řádu použil. Vykázaný nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2015 ve výši 10.298,-- Kč se stal ke dni 25. 6. 2015 vratitelným přeplatkem jen ve výši 5.888,-- Kč, a to proto, že v částce 4.410,-- Kč se použil na úhradu nedoplatku na dani za období duben 2013 splatné dne 30. 5. 2013. Vratitelný přeplatek ve výši 5.888,-- Kč prvostupňový správce žalobci částečně (ve výši 3.571,-- Kč) vrátil již dne 25. 7. 2015, a proto prvostupňový správce daně rozhodl tak, že se žalobci vrací přeplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 2.137,-- Kč.

Na shora popsaném postupu neshledává soud nic nezákonného či dokonce protiústavního. Prvostupňový správce daně (i žalovaný, který jeho postup aproboval) postupoval v souladu s § 242 odst. 3 daňového řádu, neboť přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, použil na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou, jejichž existenci přitom žalobce nezpochybnil. Jak vyplývá z § 168 odst. 3 insolvenčního zákona, pohledávky za majetkovou podstatou lze uspokojit v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku. Pokud se žalobce dovolával nálezů Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, pak ten není v projednávané věci použitelný, neboť se netýkal vztahu daňového řádu a insolvenčního zákona, nýbrž vztahu dnes již zrušeného zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, a taktéž zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Obdobně závěry vyslovené zdejším soudem v odůvodnění rozsudku ze dne 19. 12. 2012, č. j. 52Af 37/2012 – 35, nemohou ve světle právních závěrů Nejvyššího správního soudu (tedy vrcholného soudního orgánu ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví) obsažených v odůvodnění rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015 – 18 (bod 13), nadále obstát. Ostatně i Ústavní soud v nálezu ze dne 6. 9. 2016, sp. zn. IV. ÚS 378/16, uvedl, že pokud soud záměrně neaplikuje jasné znění kogentní normy zákona (zde § 242 odst. 3 daňového řádu) stanovící určitý postup, dopouští se svévole, neboť mu nepřísluší právo „ignorovat“ jasný text zákona (zde § 242 odst. 3 daňového řádu).

Pro úplnost je možno dodat, že nedošlo ani k zásahu do vlastnického práva žalobce, neboť pro potřeby insolvenčního řízení je možno za majetek daňového subjektu považovat pouze přeplatek, který je vratitelný (§ 242 odst. 2 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). Vratitelný přeplatek však byl žalobci příslušným správcem daně vrácen.

Lze tedy uzavřít, že žádná ze základních žalobních námitek nebyla důvodná, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o žalobě příslušelo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

P o u č e n í :

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 4. října 2016

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Kateřina Vrabcová