



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Jany Kábrtové ve věci žalobce **JUDr. Šárky Veskové**, insolvenčního správce dlužníka BERIL – EXIM, s.r.o., (dále jen „dlužník“) se sídlem Vysokov 140, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství se sídlem v Brně**, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. července 2015, č.j. 22383/15/5300-22441-711514, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. července 2015, č.j. 22383/15/5300-22441-711514, se z r u š u j e a věc se žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto odvolání dlužníka proti rozhodnutí o zastavení řízení vydanému Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj.

V žalobě uvedl, že se rozhodnutí správního orgánu prvního stupně vztahuje k vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011. Žalobce jako insolvenční správce dlužníka v průběhu insolvenčního řízení zahrnul do soupisu majetkové podstaty pod položku číslo 1.3.1. čerpadlo betonové směsi KCP52ZX-225 na podvozku Mercedes Benz, typ Actros 4144 AK, a to z důvodu vlastnického práva dlužníka, když zjistil, že kupní smlouva ze dne 22. 12. 2011, na základě které měla být movitá věc převedena, je absolutně neplatná. Uvedená movitá věc měla být

převedena do vlastnictví společnosti KCPPUMP, s.r.o., která je personálně propojená s dlužníkem.

Žalobce uvedl, že dlužník nebyl oprávněn s předmětnou movitou věcí v prosinci 2011 nakládat, když platilo omezení jeho dispozice s tímto majetkem ve smyslu ust. § 47 odst. 6 zákona č. 120/2001 Sb., exekučního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „exekuční řád“), a to proto, že na majetek dlužníka bylo vedeno exekuční řízení a jeho movité věci byly postiženy exekučním příkazem. Soudní exekutor vedl exekuci na majetek dlužníka na základě usnesení Okresního soudu v Náchodě, sp. zn. 25 EXE 968/2010 ze dne 27. 5. 2010. Exekuční příkaz k prodeji movitých věcí byl vydán dne 2. 8. 2010. Předmětná movitá věc byla sepsána soudním exekutorem dne 4. 5. 2011. Dlužník proto nemohl s touto movitou věcí platně nakládat, když platilo speciální inhibitorium. Kupní smlouva ze dne 22. 12. 2011, jak žalobce zdůraznil, je absolutně neplatná na základě výslovné zákonné úpravy. Žalobce proto v návaznosti na uvedené skutkové okolnosti podal dodatečné daňové přiznání a požadoval tak vyměření a vrácení vratitelného přeplatku. Rozhodnutím správního orgánu prvního stupně však bylo řízení o nároku daňového subjektu zastaveno. Žalobce vyslovil přesvědčení, že názory správce daně nejsou správné.

K věci dále uvedl, že je nutné rozlišovat pohledávky dlužníka a pohledávky za dlužníkem. Nárok na vratitelný přeplatek tedy nemůže být nikdy pohledávkou za majetkovou podstatou bez ohledu na okamžik jeho vzniku. Takový nárok bude vždy pohledávkou dlužníka, tedy jeho majetkem. Žalobce odkázal na ust. § 205 odst. 2 a § 206 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“) a vyslovil přesvědčení, že podáním dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty mu vznikl nárok na vyměření přeplatku a jedná se o pohledávku za správcem daně vzniklou v průběhu insolvenčního řízení. Argumentace správce daně odkazem na ust. § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) není případána. V době skončení přezkumného jednání žádné nalézací řízení v souvislosti s předmětným nárokem neběželo, nemohlo tedy ex lege skončit. Uvedené ustanovení hovoří o řízeních, která jsou v daném okamžiku v běhu, nejsou dosud pravomocně skončena. Neuvádí však ničeho o zákazu zahájit nalézací řízení v budoucnu. V této souvislosti žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z vedené pod sp. zn. 15 A 52/2011, dle něhož *„správce daně ve smyslu § 243 odst. 2 daňového řádu nemůže pokračovat v dosud neskončených nalézacích řízeních ve věci daňových povinností daňového subjektu poté, co se uskutečnilo přezkumné jednání u insolvenčního soudu o přihlášených pohledávkách“*. Pokud by měl být výklad správce daně správný, pak by to znamenalo neoprávněné zvýhodnění státu, respektive správce daně, jako věřitele. Zjistí-li insolvenční správce, že dlužník převedl majetek na základě neplatné smlouvy, je povinen domáhat se vrácení takto ušlého majetku nebo jeho finanční náhrady. Soudní spory, které takto insolvenční správci ve prospěch majetkové podstaty dlužníků vedou, jsou naprosto běžné. Stejně tak pokud insolvenční správce zjistí nesprávnosti v daňových přiznáních podaných před zahájením insolvenčního řízení dlužníkem, musí mít možnost podat dodatečné daňové přiznání a domáhat se úhrady vratitelného přeplatku ze strany správce daně. Žalobce v této souvislosti odkázal na komentář k publikaci Daňový řád autorů Baxa, Kaniová, Lavický, Schillerová, Šimek, Žišková ASPI-280-2009 CZ. Dále uvedl, že vratitelný přeplatek vzniká dnem vyměření – ust. § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon

o DPH“), tedy v daném případě vznikne až po rozhodnutí o úpadku vyměřením na základě podaného dodatečného daňového přiznání.

Žalobce považoval za nezákonné nejen napadené rozhodnutí, nýbrž i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

K prokázání svých tvrzení navrhl žalobce, aby soud provedl důkaz listinami založenými v příslušném správním spise vedeném správním orgánem prvního stupně. Připomněl rovněž, aby byla k důkazu provedena veškerá podání žalobce a listiny jím předložené.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí označil žalovaný za spornou otázku, zda byl dlužník oprávněn podat dodatečné daňové přiznání po ukončení přezkumného jednání v rámci insolvenčního řízení. Věnoval tedy pozornost vymezení pojmu nalézací řízení a zastavení řízení. K tomu uvedl, že nalézací řízení je podle ust. § 134 odst. 3 daňového řádu dílčím řízením daňového řízení, ve kterém jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Tímto řízením se rozumí řízení vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně, řízení doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daňové povinnosti, a řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení vyměřovacím nebo doměřovacím. Podle § 91 odst. 1 daňového řádu je pak řízení zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení. Podle § 141 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistil, že daň má být nižší než poslední známá daň, podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Institut zastavení řízení je upraven v ust. § 140 daňového řádu a podle jeho odst. 1 písm. b) správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže jde o zjevně právně nepřípustné podání.

Dále žalovaný uvedl, že vztah daňového a insolvenčního řízení je upraven v ust. § 242 až § 245 daňového řádu. Pro posouzení předmětného odvolání je stěžejní zejména právní úprava obsažená v § 243 daňového řádu. Podle jeho odst. 1 lze po zahájení insolvenčního řízení zahájit daňové řízení a v celém řízení pokračovat s výjimkou daňové exekuce, kterou lze nařídit, avšak nelze ji provést, pokud insolvenční zákon nestanoví jinak. Podle § 243 odst. 2 daňového řádu se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, ukončením přezkumného jednání zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci. Přezkumné jednání v rámci insolvenčního řízení upravuje § 190 insolvenčního zákona. Podle tohoto ustanovení se přezkoumání přihlášených pohledávek děje na přezkumném jednání nařízeném insolvenčním soudem. Žalobce připomněl, že problematice zastavení nalézacího řízení ukončením přezkumného jednání se věnuje rovněž důvodová zpráva k daňovému řádu a s jejím obsahem se shoduje rovněž komentář k daňovému řádu (daňový řád: komentář Josef Baxa, první vydání, Praha Wolters Kluwer ČR 2011).

Žalovaný dospěl k názoru, že předmětný případ je nutno posuzovat podle ustanovení daňového řádu, která se týkají vztahu daňového a insolvenčního řízení, zejména dle jeho ust. § 242 a 243.

Dále se žalovaný zabýval otázkou klasifikace pohledávky, které se týká předmětné doměřovací řízení. Pro určení, zda se jedná nebo nejedná o pohledávku za majetkovou podstatou, je rozhodující, zda daňová pohledávka, která vznikla v důsledku daňových povinností, vznikla v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení. Žalobcem podané dodatečné daňové přiznání ze dne 26. 10. 2014 se týkalo zdaňovacího období prosinec 2011. Účinnost rozhodnutí o úpadku nastala v posuzovaném případě okamžikem zveřejnění usnesení č.j. KSHK 45 INS 6406/2012-A-28 Krajského soudu v Hradci Králové v insolvenčním rejstříku, tedy dne 30. 8. 2012. Předmětná daňová pohledávka vznikla v důsledku daňové povinnosti před datem účinnosti rozhodnutí o úpadku a nejedná se tedy o pohledávku za majetkovou podstatou. Dále žalovaný uvedl, že stěžejním ustanovením daňového řádu pro posouzení předmětného odvolání je jeho ust. § 243 odst. 2, dle kterého se ukončením přezkumného jednání nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci. Předmětná daňová pohledávka za zdaňovací období měsíc prosinec roku 2011 není pohledávkou za majetkovou podstatou a na dané doměřovací řízení se tedy bude aplikovat právě uvedené ust. § 243 odst. 2 daňového řádu.

Dále žalovaný konstatoval, že nalézací řízení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2011 bylo tedy zahájeno dnem doručení prvního podání dlužníka prvostupňovému správci daně, tedy dnem podání řádného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období dlužníkem.

Dne 30. 10. 2012, jak žalovaný dále uvedl, se u Krajského soudu v Hradci Králové konalo přezkumné jednání, které bylo téhož dne ukončeno. S ukončením přezkumného jednání spojuje § 243 odst. 2 daňového řádu zastavení nalézacího řízení týkajícího se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Uvedené ustanovení je nutno aplikovat rovněž na předmětné řízení. Dne 30. 10. 2012 tak došlo ex lege k zastavení nalézacího řízení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2011. Žalovaný přitom odkázal na závěry obsažené v důvodové zprávě k daňovému řádu. Zastavení nalézacího řízení spojuje daňový řád se samotným konáním přezkumného jednání, a proto o něm není zapotřebí samostatně rozhodovat.

Žalovaný uvedl, že dlužník podal dne 26. 10. 2014 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2011. Jelikož nalézací řízení bylo ke dni 30. 10. 2012 ex lege zastaveno, jednalo se o zjevně právně nepřipustné podání, které je důvodem pro zastavení řízení, jak vyplývá z ust. § 140 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žalovaný dále uvedl, že možnost dlužníka změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení je zakotvena v institutu tzv. incidenčního sporu u civilního soudu, který je upraven v § 159 a následujícím insolvenčního zákona, nikoliv tedy v institutu podání dodatečného daňového přiznání, jak ostatně vyplývá i z důvodové zprávy k daňovému řádu.

Dále žalovaný vyslovil nesouhlas s tvrzením dlužníka, že předmětné řízení bylo vedeno v souladu s § 141 daňového řádu a § 43 zákona o DPH a neexistovaly tedy důvody pro jeho zastavení. Prvostupňový správce daně naopak postupoval v souladu se zákonnou právní úpravou, když předmětné řízení zastavil. Dále uvedl,

že ust. § 243 odst. 1 je ustanovením obecným, ke kterému je ust. § 243 odst. 2 daňového řádu ve vztahu zvláštní normy. Samotné zahájení insolvenčního řízení skutečně podle § 243 odst. 1 daňového řádu nemá, s výjimkou daňové exekuce, vliv na zahájení a průběh daňového řízení. Zahájením insolvenčního řízení se daňové řízení nepřerušuje, a proto nic nebrání ani tomu, aby probíhal některý z druhů nalézacího řízení. Na běh daňového řízení nemá vliv ani rozhodnutí o úpadku, jak vyplývá z ust. § 140d insolvenčního zákona. Zásadní omezení pro ně přináší až konání přezkumného jednání, s jehož ukončením spojuje právě ust. § 243 odst. 2 daňového řádu zastavení nalézacího řízení týkajícího se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. K uvedenému ust. § 249 odst. 1 insolvenčního zákona žalovaný uvedl, že v předmětném ustanovení je pouze vymezeno, kdo je oprávněn vymáhat pohledávky dlužníka vůči třetím osobám v průběhu konkursního řízení. Toto ustanovení neupravuje zde řešenou situaci a pro posouzení řešené věci není relevantní, neboť v uvedeném případě bylo shledáno, že po ukončení přezkumného jednání nebyl dlužník vůbec oprávněn předmětné dodatečné daňové přiznání podat.

Žalovaný podotkl, že dle ust. § 5 bodů a) a b) insolvenčního zákona stojí insolvenční řízení mimo jiné na zásadách, dle nichž musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn, aby se dosáhlo rychlého, hospodárního a co nejvýhodnějšího uspokojení věřitelů. Věřitelé mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, a mají v insolvenčním řízení rovné možnosti. Žalovaný zdůraznil, že postup správce daně byl plně v souladu s příslušnými právními předpisy upravujícími jak insolvenční, tak daňové řízení. Vzhledem ke skutečnosti, že dlužník nebyl oprávněn podat dodatečné daňové přiznání dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2011, nezabýval se žalovaný posouzením námitek dlužníka týkajících se důvodu, na základě kterého měl být dle jeho názoru snížen základ daně a daň na výstupu jím původně vykázaná v řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný shodně s obsahem odůvodnění napadeného rozhodnutí, konstatoval, že předmětná daňová pohledávka vznikla v důsledku daňové povinnosti před datem účinnosti rozhodnutí o úpadku a nejedná se tedy o pohledávku za majetkovou podstatou. Nalézací řízení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 bylo v souladu s ust. § 91 odst. 1 daňového řádu zahájeno dnem doručení prvního podání dlužníka prvostupňovému správci daně, tedy dnem podání řádného daňového přiznání dani z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období. Nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, se dle ust. § 243 odst. 2 daňového řádu ukončením přezkumného jednání zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci. V rámci předmětného insolvenčního řízení se tak přezkumné jednání konalo dne 30. 10. 2012 a téhož dne bylo ukončeno. K tomuto datu tak došlo ex lege i k zastavení nalézacího, respektive vyměřovacího řízení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2011. Tento následek spojuje zákon se samotným konáním přezkumného jednání, a proto o něm není zapotřebí samostatně rozhodovat. Dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 bylo podáno dne 26. 10. 2014, a jelikož bylo nalézací řízení již ke dni 30. 10. 2012 zastaveno, jednalo se tak o zjevně právně nepřípustné podání, které je dle ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu důvodem pro zastavení řízení.

Žalovaný nerozporoval možnost podat dodatečné daňové přiznání. Samotné zahájení insolvenčního řízení skutečně podle § 243 odst. 1 daňového řádu nemá vliv na zahájení a průběh daňového řízení. Zahájením insolvenčního řízení se daňové řízení nepřerušuje, a proto nic nebrání ani tomu, aby probíhal některý z druhů nalézacího řízení. Zásadní omezení pro uvedená řízení přináší až konání přezkumného jednání, s jehož ukončením spojuje právě ust. § 243 odst. 2 daňového řádu zastavení nalézacího řízení týkajícího se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Žalovaný opětovně konstatoval, že správce daně v souladu s příslušnými právními předpisy rozhodl o zastavení doměřovacího řízení zahájeného podáním dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011.

Při nařízeném jednání žalobce odkázal v plném rozsahu na obsah podané žaloby a k věci ještě uvedl, že z vyjádření i rozhodnutí žalovaného nabyt dojmu, že hovoří o něčem jiném, než činil obsah žaloby. Zdůraznil, že jeho povinností jako insolvenčního správce bylo zjistit veškerý majetek, který patří do majetkové podstaty a majetek z ní vyvedený, např. na základě neplatné smlouvy, jako v daném případě, vrátit do majetkové podstaty zpět. Tvzení žalovaného se tohoto problému netýká. Dále uvedl, že jako insolvenční správce po ukončení přezkumného řízení zjistil, že existuje pohledávka dlužníka za správcem daně. Proto bylo podáno dodatečné daňové přiznání a požadováno vrácení již zaplacené daně z přidané hodnoty. Dále pak poukázal na to, že ve věci platnosti převodu movitých věcí bylo již pravomocně rozhodnuto ve prospěch tvrzení žalobce, tedy, že věci patří do majetkové podstaty. K tomu předložil rozsudek Krajského soud v Hradci Králové ze dne 28. 1. 2016, č. j. 45ICm 927/2014. Zmíněný rozsudek byl předložen přítomnému zástupci žalovaného, který po seznámení s obsahem uvedl, že má za to, že bezprostředně nesouvisí toto rozhodnutí s projednávanou věcí jeho setrvat na názoru vysloveném v rozhodnutí i ve vyjádření, že pohledávka žalobce není pohledávkou za majetkovou podstatou. Proto správce daně řízení zastavil a žalovaný s jeho závěry vyslovil souhlas.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a usoudil následovně.

Ze skutkových okolností projednávané věci vyplynulo, že Krajský soud v Hradci Králové dne 30. 8. 2012 ve svém usnesení č.j. KSHK INS 6406/2012-A-28 o úpadku žalobce prohlásil na jeho majetek konkurs. Téhož dne proběhlo i přezkumné jednání (protokol č.j. KSHK 45 INS 6406/2012-B-6). Následně dne 26. 10. 2014 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2011, jímž se dožadoval snížení základu daně o částku 10.046.960 Kč a současně i snížení daně na výstupu o částku 2.009.392 Kč. Na základě tohoto podání pak správce daně vydal dne 21. 11. 2014 rozhodnutí, jímž řízení zahájené podáním předmětného dodatečného daňového přiznání ve smyslu ust. 106 odst. 1 písm. b) a § 243 odst. 2 daňového řádu zastavil. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. Výsledné rozhodnutí je nyní podrobeno soudnímu přezkumu.

Krajský soud se v návaznosti na takto zjištěný skutkový zabýval především otázkou, zda správce daně a potažmo žalovaný postupovali zákonně, když na daný

právní vztah aplikovali ust. § 243 odst. 2 daňového řádu a v jeho intencích daňové řízení zastavil.

V daném ustanovení se uvádí, že „ukončením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci.“ Krajský soud přitom nepřehlédl, že danou problematikou se již zabýval Nejvyšší správní soud, proto při výkladu daného ustanovení vycházel z jeho závazné judikatury. Jednalo se o rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č.j. 6 Afs 57/2015-26, v němž Nejvyšší správní soud uvádí, že „Ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, o které správce daně opřel zastavení řízení, dopadá na situace, kdy jsou v přezkumném řízení projednávány pohledávky, které nejsou pohledávkami za podstatou, tj. jež je zapotřebí uplatnit přihláškou. Nalézací řízení týkající se těchto pohledávek se pak podle předmětného ustanovení zastavuje. Na nyní projednávanou věc však § 243 odst. 2 daňového řádu nedopadá. Citované ustanovení totiž hovoří o nalézacích řízeních týkajících se daňových pohledávek, konkrétně těch, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Pojem daňová pohledávka je třeba vykládat v souladu s ustálenou terminologií civilního práva (srov. § 488 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, resp. § 1721 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) jako právo věřitele, v případě daňové pohledávky právo správce daně na plnění ze strany dlužníka; tomu odpovídá i pojetí pohledávky daňové (srov. § 153 odst. 2 daňového řádu: „Nedoplatek hradí daňový subjekt jako svůj daňový dluh; tomuto dluhu odpovídá na straně příslušného veřejného rozpočtu splatná daňová pohledávka.“). V nyní projednávané věci se však vůbec nejednalo o daňové pohledávce správce daně za stěžovatelem, která by byla projednávána v přezkumném řízení. V daném případě naopak stěžovatel tvrdil existenci přeplatku, tj. dluhu správce daně, nikoliv pohledávky. Pro předmětné řízení je proto klíčový § 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.“ Toto ustanovení ve své první části obsahuje hmotněprávní kategorizaci vratitelného přeplatku jakožto majetku daňového subjektu pro účely insolvenčního řízení. Další část citovaného ustanovení stanoví z hlediska základních principů insolvenčního řízení výjimečné oprávnění správce daně uspokojit prostřednictvím přeplatku ty daňové pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou ve smyslu § 242 odst. 1 daňového řádu, zvláštní formou započtení mimo insolvenční řízení. Možnost takové formy uspokojení pohledávek správce daně je však logicky omezena okamžikem přezkumného jednání. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zvláštního postupu započtení nevyužil. Pokud správce daně tohoto postupu nevyužil a mezitím proběhlo přezkumné jednání, nezbavuje to správce daně povinnosti tvrzený přeplatek zjistit. Právní nepřípustnost přiznání k dani podaného po uplynutí lhůty ve smyslu § 244 odst. 1 daňového řádu, ani překážku pro pokračování řízení nelze z tohoto ustanovení dovozovat; nesplnění lhůty má toliko ten následek, že vznikne oprávnění správce daně bez dalšího stanovit daň podle pomůcek (§ 244 odst. 6 daňového řádu). Správce daně proto neměl řízení zastavovat a naopak vzít v potaz stěžovatelovo daňové tvrzení. Pokud by následně dospěl k závěru, že předmětný přeplatek tvrzený stěžovatelem skutečně existuje, stal by se přeplatek ve smyslu § 242 odst. 2 daňového řádu majetkem stěžovatele,

respektive součástí majetkové podstaty ve smyslu § 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, v rozhodném znění. Zastavit řízení by mohl jen v případě, že zjistí naopak existenci daňové pohledávky, neboť tu by již tak jako tak nemohl v přezkumném řízení uplatnit.“

Ke stejné problematice se pak Nejvyšší správní soud vyslovil i ve svém dalším rozsudku ze dne 21. 1. 2016, č.j. 7 Afs 64/2015-50, v němž konstatoval, že „Citované ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu dopadá na situace, kdy jsou v přezkumném řízení projednávány pohledávky, které nejsou pohledávkami za podstatou, tj. které je zapotřebí uplatnit přihláškou. Nálezací řízení týkající se těchto pohledávek se pak podle předmětného ustanovení zastavuje. V případě stěžovatele však ust. § 243 odst. 2 daňového řádu nelze aplikovat, protože hovoří o nálezacím řízení týkajícím se daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Pojem daňová pohledávka je třeba vykládat v souladu s ustálenou terminologií civilního práva (§ 488 obč. zák. z r. 1964, resp. § 1721 obč. zák. z r. 2012) jako právo věřitele, v případě daňové pohledávky právo správce daně, na plnění ze strany dlužníka. Tomu odpovídá i pojetí pohledávky daňové (§ 153 odst. 2 daňového řádu). V dané věci se však nejednalo o daňovou pohledávku správce daně za stěžovatelem, která by byla projednávána v přezkumném řízení, ale stěžovatel naopak tvrdil existenci přeplatku, tj. dluhu správce daně, tedy nikoliv pohledávky.“

Obdobný názor zaujal Nejvyšší správní soud i v dalším svém rozsudku ze dne 1. 9. 2016, č.j. 10 Afs 208/2015-36, v němž uvedl, že „Argumentaci stěžovatele, že za daňovou pohledávku lze v širším slova smyslu pokládat i pohledávku daňového subjektu úpadce za státem v podobě vratky, Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, nicméně s podstatou daného ustanovení se míjí. Totéž platí o tvrzení, že ve vztahu k nálezacímu řízení lze pojem daňová pohledávka vnímat pouze obecně, bez specifikace toho, kdo je věřitelem, neboť nelze předem stanovit, jaký bude výsledek řízení. Z citovaného ustanovení a důvodové zprávy totiž vyplývá, že pod „pohledávkami, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou“, se rozumí pouze daňové pohledávky správce daně za úpadcem, vymezené a contrario v § 242 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona – tj. ty pohledávky správce daně, které vznikly v době do dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, a nikoliv všechny ostatní pohledávky včetně pohledávek úpadce za správcem daně. V důsledku toho není možné dojít k jinému závěru, než jaký Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku č.j. 3 Afs 134/2014 – 37, totiž že „[z]astavení nálezacího řízení se proto zjevně týká pouze nálezacích řízení o pohledávkách správce daně za úpadcem, nikoliv nálezacího řízení o pohledávkách úpadce za státem (správcem daně), [...] kdy insolvenční správce (a ve zdaňovacím období předcházejícím zjištění úpadku plátce daně) tvrdí nadměrný odpočet. Tuto pohledávku úpadce za státem lze zjistit (co do její existence a výše) pouze v daňovém nálezacím řízení.“ Zahájení a pokračování v daňovém řízení po dobu insolvenčního řízení je přitom výslovně připuštěno ustanovením § 243 odst. 1 daňového řádu, a k jeho zastavení proto dojde pouze „tehdy, není-li předmětem tohoto řízení plátcem daně tvrzený přeplatek na dani, jenž má svůj původ ve skutečnostech vázících se k době před rozhodnutím o úpadku. Je-li však v tomto nálezacím řízení zjištěn místo tvrzeného přeplatku nedoplatek, správce daně (deklaratorním) rozhodnutím podle § 243 odst. 2 daňového řádu řízení zastaví, neboť v takovém případě, tedy při zjištění daňového nedoplatku po skončení přezkumného

jednání, již účinky předvídané v citovaném ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu nastávají.“ (rozsudek čj. 3 Afs 134/2014 – 37).“

Hodnocením obsahu ust. § 243 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na shora citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu dospěl krajský soud k závěru, že žalobní námitky lze považovat za důvodné. V přezkoumávané věci se totiž na základě dodatečného daňového přiznání žalobce domáhal snížení základu daně z přidané hodnoty úpadce a v návaznosti na to i snížení této daně na výstupu. V jeho případě se tedy ve světle shora uvedeného jednalo o pohledávku za správcem daně, na níž není ust. § 243 odst. 2 daňového řádu aplikovatelné. Správce daně i žalovaný tedy pochybili, když v duchu této právní úpravy nalézací řízení zastavili.

Z uvedených důvodů proto musel krajský soud napadené rozhodnutí ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. V něm bude vázán shora vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Ten však při jednání prohlásil, že mu žádné náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku.

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 (více) 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 Hradci Králové dne 22. září 2016

Mgr. Marie Kocourková v.r.
předsedkyně senátu