



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D. a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **J. O.**, insolvenční správce dlužníka RENOMIX s.r.o., se sídlem U Dřevnice 436, Zlín, zastoupený Mgr. Luděkem Václavkem, advokátem se sídlem Václavská 12, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2014, č. j. 14404/14/5000-14203-702690,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu správního spisu

[1] Rozhodnutím o přeplatku ze dne 19. 12. 2013, č. j. 1809939/13/3301-24808-802550, Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) nevyhověl požadavku daňového subjektu RENOMIX s.r.o. (dále jen „dlužník“) na vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 1 101 346 Kč. Správce daně v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob správce daně

neevidoval vratitelný přeplatek a tento nevznikl ani do 60 dnů ode dne podání žádosti, a proto dle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) rozhodl o nevyhovění předmětné žádosti. Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 6. 2014, č. j. 14404/14/5000-14203-702690, odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně zamítl a toto rozhodnutí potvrdil.

[2] Ze správního spisu soud zjistil, že usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 25. 1. 2013, č. j. KSBR 29 INS 2066/2013-A-2, bylo oznámeno zahájení insolvenčního řízení ve věci dlužníka RENOMIX s.r.o. Toto usnesení bylo zveřejněno v insolvenčním rejstříku dne 25. 1. 2013 v 11:46 hod. a tímto okamžikem nastaly účinky zahájení insolvenčního řízení. Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 12. 4. 2013, č. j. KSBR 45 INS 2066/2013-A-19 bylo rozhodnuto o úpadku dlužníka a byl prohlášen na jeho majetek konkurs. Účinky tohoto rozhodnutí nastaly dne 12. 4. 2013 v 10:42 hod. Insolvenčním správcem byl ustanoven Mgr. J. O. Přezkumné jednání proběhlo dne 21. 6. 2013.

[3] Dne 12. 3. 2013 dlužník podal u správce daně v zákonné lhůtě daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012. Správce daně akceptoval údaje vykázané v podaném daňovém přiznání a za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a ke dni 13. 5. 2013 vyměřil dle § 139 a § 140 daňového řádu daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 45 325 249 Kč. Dne 23. 4. 2013 bylo u správce podáno žalobcem v souladu s § 244 odst. 1 daňového řádu nejpozději do 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, tj. od 1. 1. 2013 do 11. 4. 2013. Správce daně akceptoval údaje vykázané v podaném daňovém přiznání za část zdaňovacího období od 1. 1. 2013 do 11. 4. 2013 a ke dni 13. 5. 2013 vyměřil v souladu s § 139 a § 140 daňového řádu daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 4 073 379 Kč.

[4] V průběhu roku 2012 byly dle § 38a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) předepsané zálohy na daň, a to do 15. 3. 2012 ve výši 344 900 Kč, do 15. 6. 2012 ve výši 344 900 Kč a do 17. 9. 2012 ve výši 414 900 Kč (celkem 1 104 700 Kč), které byly uhrazeny. Na osobním daňovém účtu daně z příjmů právnických osob tak byl ke dni 13. 5. 2013 zaevidován přeplatek ve výši 1 104 700 Kč. Záloha na daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 1. 1. 2013 do 11. 4. 2013 splatná do 15. 3. 2013 ve výši 414 900 Kč přitom nebyla uhrazena a dlužníku z tohoto důvodu vznikl dle § 252 daňového řádu úrok z prodlení, který za období počínaje pátým pracovním dnem po dni splatnosti zálohy až do dne 11. 4. 2013 (včetně), tj. do dne předcházejícího dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, činil částku ve výši 3 354 Kč. Tento úrok z prodlení byl předepsán na osobním daňovém účtu daň z příjmů právnických osob dne 11. 4. 2013, byl sdělen odvolateli platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 23. 4. 2013, č. j. 931683/13/3301-24808-802550, přičemž se dle správce daně nejednalo se o pohledávku za majetkovou podstatou a tudíž byl přihlášen do insolvenčního řízení (příhláška pohledávky ze dne 6. 5. 2013).

[5] Dne 13. 5. 2013 tak byl evidován na osobním daňovém účtu daň z příjmů právnických osob přeplatek ve výši 1 104 700 Kč vyplývající z daňového přiznání za zdaňovací období roku 2012, který byl použit dle § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu na úhradu zálohy splatné do 15. 3. 2013 ve výši 414 900 Kč, avšak vzhledem k tomu, že za část zdaňovacího období od 1. 1. 2013 do 11. 4. 2013 byla přiznána a vyměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob,

tak přeplatek na dani z příjmů právnických osob činil částku ve výši 1 104 700 Kč. Tento přeplatek byl snížen o předepsaný úrok z prodlení ve výši 3 354 Kč a výše přeplatku ke dni 13. 5. 2013 na osobním daňovém účtu daň z příjmů právnických osob činila 1 101 346 Kč a v tomto smyslu správce daně změnil přihlášku pohledávky.

[6] Dne 23. 4. 2013 bylo insolvenčním správcem v souladu s § 244 odst. 1 daňového řádu podáno daňové přiznání k dani silniční za část zdaňovacího období od 1. 1. 2013 do 11. 4. 2013, tj. za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni účinnosti rozhodnutí o úpadku. Daňová povinnost ve výši 2 000 Kč byla vyměřena platebním výměrem ze dne 14. 5. 2013, č. j. 1119901/13/3301-24808-802550 dle § 139, § 140 a § 147 daňového řádu ke dni 13. 5. 2013, k její úhradě ve stanovené lhůtě nedošlo a vznikla tedy splatná daňová pohledávka ve výši 2 000 Kč. Silniční daň za část zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 11. 4. 2013 byla přihlášena do insolvenčního řízení (přihláška pohledávky podaná ke Krajskému soudu v Brně ze dne 6. 5. 2013, č. j. 1059685/13/3301-25201-707340).

[7] Přihláškou pohledávek podanou ke Krajskému soudu v Brně ze dne 6. 5. 2013, č. j. 1059684/13/3301-25201-707340, správce daně přihlásil do insolvenčního řízení daň z přidané hodnoty v celkové výši 4 902 053 Kč. Jednalo se o splatné daňové pohledávky za zdaňovací období od srpna 2012 do prosince 2012, které dle správce daně nebyly pohledávkami za majetkovou podstatou.

[8] Dle § 154 a § 242 daňového řádu správce daně převedl přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 1 101 346 Kč na úhradu nedoplatku na dani silniční ve výši 2 000 Kč a na dani z přidané hodnoty ve výši 4 889 145 Kč. Následně správce daně v návaznosti na tento převod přeplatku upravil dle § 192 odst. 4 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) přihlášky pohledávek do insolvenčního řízení (viz doplnění přihlášky pohledávek ze dne 13. 6. 2013, č. j. 1269218/13/3301-25201-707340, kde již nebyla uplatněna silniční daň a změna přihlášky pohledávek ze dne 13. 6. 2013, č. j. 1269217/13/3301-25201-707340, kde se změnila výše daně z přidané hodnoty). Původně přihlášená pohledávka na dani z přidané hodnoty ve výši 4 902 053 Kč byla kromě snížení z titulu převodu přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 1 099 346 Kč, snížena i z důvodu přeplatku v celkové výši 12 908 Kč vyměřených a zaevidovaných na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty z důvodu daňových přiznání podaných žalobcem za období přede dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku. Jednalo se o přiznání k dani z přidané hodnoty zaevidované u správce daně dne 23. 4. 2013 pod č. j. 976980/13, ve kterém je uveden nadměrný odpočet ve výši 12 825 Kč, který byl správcem daně vyměřen dle § 139, § 140 a § 147 daňového řádu ke dni 25. 4. 2013 platebním výměrem ze dne 15. 5. 2013, č. j. 1120666/13/3301-24808-802550, a přiznání k dani z přidané hodnoty zaevidované správcem daně dne 23. 4. 2013 pod č. j. 976982/13, ve kterém je uveden nadměrný odpočet ve výši 83 Kč, který byl správcem daně vyměřen dle § 139, § 140 a § 147 daňového řádu ke dni 13. 5. 2013 platebním výměrem ze dne 15. 5. 2013, č. j. 1120674/13/3301-24808-802550.

[9] Vyrozumění o převedení přeplatku bylo vydáno správcem daně dne 30. 5. 2013 pod č. j. 1176053/13/3301-24808-802550. Žalobce podal dle § 159 odst. 1 a 2 daňového řádu proti tomuto vyrozumění námitku, která byla zaevidována správcem daně dne 13. 6. 2013 pod č. j. 1270187/13. Součástí námítky byla i žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 1 101 346 Kč, která byla zaevidována pod č. j. 1626111/13/3301-24808-802550.

[10] Správce daně posoudil výše uvedenou námitku a vydal rozhodnutí ze dne 2. 7. 2013, č. j. 1294937/13/3301-24808-802550, kterým námitku zamítl a vydal rozhodnutí ze dne 22. 10. 2013, č. j. 1626910/13/3301-24808-802550, kterým požadavku na vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 1 101 346 Kč nevyhověl.

[11] Dne 8. 10. 2013 byla u správce daně zaevidována pod č. j. 1601460/13 žádost o vrácení vratitelného přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 1 101 346 Kč. Správce daně vydal rozhodnutí o přeplatku ze dne 19. 12. 2013, č. j. 1809939/13/3301-24808-802550, kterým požadavku na vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 1 101 346 Kč nevyhověl. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[12] Žalobce v podané žalobě navrhl zrušení rozhodnutí žalovaného a případně i správce daně a vrácení věci správnímu orgánu k dalšímu řízení. Zdůraznil zejména nesprávné právní posouzení věci, přičemž přeplatek, o jehož vrácení žalobce požádal, je třeba v materiálním pojetí chápat jako započtení; v dané věci však pro započtení nebyly splněny zákonné podmínky. Správní orgány postupovaly v rozporu zejména s ustanoveními insolvenčního zákona, který stanoví zvláštní režim podmínek pro započtení pohledávek obecných, zapodstatovaných i na roveň jim postavených. Žalovaný přitom v rozporu se zákonem nepřihlédl k podmínkám započtení stanoveným insolvenčním zákonem a vzal v potaz pouze ty, které upravuje daňový řád. Žalobci tak nárok na vrácení přeplatku ve smyslu § 155 ve spojení s § 242 daňového řádu stále trvá.

[13] Dále žalobce uvedl, že je již ustálen názor, že převedení přeplatku na dani na nedoplatek na jiném osobním daňovém účtu představuje po hospodářské stránce započtení veřejnoprávních pohledávek. Pro toto započtení přitom nejsou stanovena žádná zvláštní pravidla, ta jsou dovozena judikturně a jinak jsou roztržena v různých právních předpisech. Zvláštní úprava v daňovém řádu ve vztahu k insolvenčnímu režimu však odpovídá jen na některé otázky, mimo to je třeba použít ve vztahu ke speciálnímu postavení daňového subjektu jako insolvenčního dlužníka též právní úpravu obsaženou v insolvenčním zákoně. Ani ta ale neobsahuje všechna potřebná pravidla, je proto nutné pro základní přípustnost započtení pohledávek použít právní úpravu obsaženou v civilněprávních předpisech.

[14] Na věc lze aplikovat judikturní závěry, jež se váží k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť ten již ve znění účinném od 1. 1. 2008 do 1. 1. 2011 obsahoval ustanovení § 40a a § 40b, která upravovala daňové pohledávky ve vztahu k insolvenčnímu řízení a možnost započtení přeplatku a nedoplatku v rámci insolvenčního řízení. Tato právní úprava byla obdobně převzata do daňového řádu a pravidla pro započtení daňových přeplatků a nedoplatku v insolvenčnímu režimu se v tomto směru nezměnila. V tomto smyslu žalobce odkázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 9 Afs 112/2008-69. V jeho rámci žalobce zdůraznil argumentaci, dle které je započtení po rozhodnutí o úpadku podle insolvenčního zákona možné pouze při splnění v insolvenčním zákoně uvedených podmínek dle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona, přičemž naplnění zákonných podmínek započtení již v době před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku je základní podmínkou pro využití tohoto institutu.

Započtení je tak možné provést jen při splnění podmínek dle § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona.

[15] Dále žalobce poukázal na principy vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 64/2011-55, dle něhož správce daně nemá mít zásadně jiné, zejména ne nespravedlivě výhodnější postavení než jiní věřitelé a jeho pohledávky se mají uspokojit zásadně v insolvenčním řízení. V tomto ohledu žalobce dovozuje, že z této judikatury vyplývá možnost započtení veřejnoprávních pohledávek v případech, kdy tak stanoví zvláštní předpis, v tomto případě daňový řád, který ve vztahu k insolvenčnímu řízení hovoří o započtení daňových pohledávek. Z této judikatury stejně tak vyplývá nezbytnost splnění v insolvenčním zákoně uvedených podmínek pro započtení těchto veřejnoprávních vzájemných pohledávek správce daně a daňového subjektu, u něhož byl zjištěn úpadek. Nelze tedy, jak to činí žalovaný, argumentovat naplněním zákonných podmínek ryze daňové úpravy započtení obsažené v daňovém řádu, neboť pro řádnost započtení musí být podpůrně naplněny obecné podmínky v insolvenčním řízení. Žalovaný tak postupoval nesprávně, pokud bral v potaz pouze úpravu dle daňového řádu.

[16] Podle žalobce mají přitom strany za nesporné, že žalobce (resp. dlužník) měl vůči správci daně přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 1 101 346 Kč a spornou zůstávala otázka, zda má tento přeplatek charakter tzv. vratitelného přeplatku ve smyslu § 154 daňového řádu a zda byl žalobce oprávněn žádat po správci daně jeho vyplacení do majetkové podstaty. Žalobce má za to, že nebyly splněny podmínky pro započtení dle § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona a přeplatek tak byl vratitelný. Pro případné započtení přeplatku by musely být kumulativně splněny podmínky dle insolvenčního zákona i daňového řádu.

[17] Žalobce následně provedl analýzu existence vzájemně započitatelných pohledávek dle daňového řádu. Na daňový přeplatek lze dle žalobce nahlížet jako na pohledávku daňového subjektu vůči správci daně, a opačně zase nedoplatek na dani představuje pohledávku správce daně vůči daňovému subjektu. Převedení přeplatku na úhradu nedoplatků a jejich vzájemné započtení je dle zvláštního ustanovení daňového řádu omezeno a pravidla započtení se řídí podle dne vzniku přeplatků a pohledávek. Přeplatek z daňových povinností vzniklých nejpozději dnem předcházejícím účinnosti rozhodnutí o úpadku („předinsolvenční přeplatek“) lze dle žalobce použít pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za podstatou. Jedná se tedy o pohledávky, které vznikly před účinností rozhodnutí o úpadku a které musí správce daně uplatnit přihláškou pohledávky (tzv. „předinsolvenční 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 („zapodstatový přeplatek“) se použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek za majetkovou podstatou; jedná se přitom o přeplatky z daňových povinností vzniklých nejen ve dnech následujících po rozhodnutí o úpadku, ale již v tento den. V daném případě to znamená, že správce daně může započítat přeplatek dlužníka jen v tom případě, pokud by: 1) se jednalo o předinsolvenční přeplatek a byl započítán proti předinsolvenční pohledávce, nebo 2) se jednalo o zapodstatový přeplatek a tento byl započítán proti zapodstatové pohledávce. V ostatních případech by bylo započtení vyloučeno.

[18] Podle žalobce daňový přeplatek na dani z příjmů právnických osob představuje zapodstatový přeplatek, neboť vznikl až v době po rozhodnutí o úpadku a jeho řešení konkurzem (tj. po 12. 4. 2013). O tom svědčí skutečnost, že dle správce daně nebyl evidován ke dni předcházejícímu zjištění úpadku a vznikl teprve na základě daňového tvrzení žalobce, které bylo učiněno až po účinnosti rozhodnutí o úpadku. Na podporu svých tezí žalobce odkázal na závěry odborné literatury, dle níž dochází až s koncem zdaňovacího období ke vzniku nesplatné daňové pohledávky, přičemž až do jejího vyměření není postaveno najisto, jaká je její výše. Nedoplatek pak vzniká až dnem uplynutí data splatnosti, kdy okamžik splatnosti daně je stanoven jako poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení.

[19] V návaznosti na uvedené žalobce shrnuje, že dlužníkem bylo podáno daňové tvrzení za období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 až dne 12. 3. 2013 a žalobcem bylo daňové tvrzení za období 1. 1. 2013 do 11. 3. 2013 podáno až dne 23. 4. 2013. Před uvedenými daty podání tak nemohl vzniknout a nevznikl na osobním daňovém účtu dlužníka žádný vyměřený a evidovaný přeplatek, neboť do data podání řádného daňového tvrzení nemohla správci daně vzniknout ani žádná daňová pohledávka za daň z příjmů právnických osob za dané zdaňovací období. V období před účinností rozhodnutí o úpadku dlužníka mohla vzniknout pouze latentní daňová pohledávka bez konkrétní výše. Až posledním dnem zdaňovacího období pak vznikla daňová pohledávka nesplatná. Splatnost daňové pohledávky pak mohla nastat až posledním dnem lhůty pro podání daňového tvrzení, na základě kterého je vyměřena a evidována konkrétní výše daňové pohledávky. Po uplynutí splatnosti se pak z této daňové pohledávky stává nedoplatek a tento může být započítán oproti přeplatku. Rovněž tak přeplatek v konkrétní výši může vzniknout až na základě podání daňového tvrzení a vyměření daňové pohledávky na dani z příjmů právnických osob, resp. v přítomném případě na základě ztráty dlužníka, na základě které vznikl a byl vyměřen přeplatek na dani. Bez vyměření výše daňové pohledávky se však nemůže hovořit o přeplatku na dani, neboť daňová pohledávka nemá konkrétní výši, a tak správce daně nemůže určit, zdali daňovému subjektu vznikl na osobním daňovém účtu přeplatek či nedoplatek. Z výše uvedené časové linie lze tedy dovodit, že předmětný přeplatek vznikl jako daňová pohledávka žalobce vůči správci daně až po účinnosti rozhodnutí o úpadku a jedná se o přeplatek zapodstatový. Základní podmínkou pro započtení nedoplatku dlužníka proti přeplatku na dani z příjmů tedy nebyla splněna, neboť každá z pohledávek se svým vznikem váže k jinému období – období před účinností rozhodnutí o úpadku a období po účinnosti rozhodnutí o úpadku.

[20] Žalobce rovněž uvedl, že správci daně nelze v insolvenčním řízení přičítat zvláštní postavení, a proto je třeba a na věc aplikovat i § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona. Pro započtení pohledávek přitom nebyly splněny požadavky dle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona, dle kterého 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 stanoveno jinak. Dle žalobce je třeba za takovou podmínku, která musí být splněna před rozhodnutím o úpadku, počítat i jednostranný projev vůle směřující k započtení před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku (tzv. kompenzační úkon).

[21] Podle žalobce je za kompenzační úkon nutné v daném případě považovat oznámení o použití přeplatku (žalobce odkázal v této souvislosti na rozhodnutí Vrchního soudu v Olomouci ze dne 28. 4. 2009, sp. zn. 2 VSOL 106/2009-B-26). V projednávané věci však

správce daně provedl kompenzační úkon (vyrozumění o převedení přeplatku) až po rozhodnutí o způsobu řešení úpadku dne 30. 5. 2013, kdy žalobci zaslal oznámení o převedení přeplatku. Tato vada způsobuje neplatnost započtení, a to také s odkazem na ústavní princip rovnosti a ochrany vlastnického práva dle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Nelze připustit, aby jeden z věřitelů (správce daně) byl před ostatními věřiteli zvýhodněn tím, že by projev vůle směřující k započtení mohl učinit až po rozhodnutí o způsobu řešení úpadku a ostatní pouze do této doby.

[22] Žalobce uzavřel, že v dané věci nebyly splněny zákonné podmínky pro převedení přeplatku na dani z příjmů právnických osob na úhradu jiných nedoplatků na jiných osobních daňových účtech dlužníka, resp. pro jejich započtení. Je tomu tak proto, že v rozporu s daňovým řádem byl započítán zapodstatový přeplatek na předinsolvenční nedoplatky a v rozporu s insolvenčním zákonem byl kompenzační úkon proveden až po rozhodnutí o způsobu řešení úpadku. Správce daně tak musí evidovat vratitelný přeplatek na dani z příjmů právnických osob.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[23] Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že postupoval ve věci v souladu s § 242 daňového řádu, který stanoví, jaké daňové pohledávky jsou považovány za pohledávky za majetkovou podstatou, přičemž rozhodným vodítkem pro rozlišení, zda se jedná o pohledávky, které je nutné přihlásit do insolvenčního řízení, nebo pohledávky za majetkovou podstatou, je okamžik, kdy vznikla daňová povinnost. V tomto směru odkázal na § 3 daňového řádu, dle kterého daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Zde je vždy třeba vycházet ze zvláštního předpisu, který příslušnou daň upravuje a který stanoví, kterým okamžikem vzniká daňová povinnost. V případě žalobce nastaly skutečnosti, při kterých vznikla daňová povinnost žalobce (dlužníka), v průběhu roku 2012 a počátkem roku 2013, tedy před účinností rozhodnutí o úpadku. V tomto smyslu správce daně započtl přeplatky v souladu se zákonem s pohledávkami, které řádně uplatnil přihláškou v insolvenčním řízení, a to do přezkoumání těchto pohledávek v přezkumném řízení.

[24] Žalovaný shrnuje, že přeplatek ke dni 13. 5. 2013 na osobním daňovém účtu daň z příjmů právnických osob vznikl z aktivit žalobce v období před rozhodnutím o úpadku, tj. vznikl na základě daňových povinností, které nastaly v souladu s ustanovením § 3 daňového řádu ne později než do dne předcházejícího dni účinnosti rozhodnutí o úpadku. Vyrozumění o převedení přeplatku bylo vydáno správcem daně dne 30. 5. 2013, tedy před datem konání přezkumného jednání, které se konalo dne 21. 6. 2013.

[25] Podle žalovaného není pravdivé tvrzení, že správce daně nemohl před účinností rozhodnutí o úpadku dlužníka na osobním daňovém účtu evidovat žádný vyměřený a evidovaný přeplatek nebo nedoplatek. Již dne 15. 11. 2012 totiž správce daně vydal platební výměr na daň z přidané hodnoty za srpen roku 2012 ve výši 4 116 743 Kč. Navíc výpočet daňové ztráty ve výši 45 325 249 Kč byl proveden na základě přiznání k dani z příjmů právnických osob ze dne 12. 3. 2013.

[26] Pokud žalobce v žalobě argumentuje potřebou aplikovat § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona, poukazuje žalovaný na to, že je to možné, ale ve smyslu výjimek dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o insolvenční. Zároveň i oblast soukromých práv připouští za určitých podmínek v souvislosti s insolvenční jednostranné započtení ze strany věřitele, avšak stanoví věcné a časové limity takového úkonu.

[27] Žalovaný dále upozornil na žalobcem necitovanou pasáž rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 64/2011-55, týkající se interpretace § 64 odst. 2 zákona o správě daní poplatků.

[28] Z uvedených důvodů je žalovaný toho názoru, že přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 1 101 346 Kč byl sice zaevidován na osobním daňovém účtu daň z příjmů právnických osob ke dni 13. 5. 2013, avšak vznikl z aktivit žalobce z období před rozhodnutím o úpadku, tj. vznikl na základě daňových povinností, které vznikly v souladu s ustanovením § 3 daňového řádu nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, a váže se k daňovým povinnostem žalobce vzniklým za zdaňovací období přede dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku. Zdanitelné příjmy vznikly ve zdaňovacím období kalendářního roku 2012 a v části zdaňovacího období od 1. 1. 2013 do 11. 4. 2013, tj. do dne předcházejícího dni účinnosti rozhodnutí o úpadku. Přeplatek ve výši 1 101 346 Kč na dani z příjmů právnických osob byl převeden v souladu s § 154 odst. 2 a § 242 odst. 2 daňového řádu dne 29. 5. 2013 se dnem úhrady 14. 5. 2013, před datem konání přezkumného jednání, které se konalo dne 21. 6. 2013, na splatné daňové pohledávky, které nebyly pohledávkami za majetkovou podstatou, a to na daň z přidané hodnoty v částce 1 099 346 Kč a v částce 2 000 Kč na daň silniční. Splatné daňové pohledávky na dani z přidané hodnoty i na dani silniční vznikly do 11. 4. 2013 a byly přihlášeny do insolvenčního řízení a následně byly v návaznosti na převod přeplatku přihlášky upraveny v souladu s § 192 odst. 4 insolvenčního zákona doplněním přihlášky pohledávek ze dne 13. 6. 2013, kde již nebyla uplatněna silniční daň a změna přihlášky pohledávek ze dne 13. 6. 2013, kde se změnila výše daně z přidané hodnoty.

[29] Žalovaný uzavřel, že nelze zaměňovat časový okamžik předpisu daňových povinností do evidence daní s okamžikem vzniku daňových povinností dle § 3 daňového řádu. V tomto daňovém řízení tedy není podstatné, kdy byla podána daňová přiznání nebo kdy byly daňové povinnosti vyměřeny, či kdy byly splatné (s ohledem však na datum konání přezkumného jednání), ale je podstatné, aby daňové povinnosti, na základě kterých dochází ke vzniku přeplatku či nedoplatku, vznikly dle § 3 daňového řádu za období, které končí nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku a také skutečnost, že v tomto případě na osobním daňovém účtu daň z příjmů právnických osob nebyl evidován vratitelný přeplatek, neboť existovaly nedoplatky (splatné daňové pohledávky), na které byl přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 1 101 346 Kč převeden v souladu s § 154 odst. 2 a § 242 odst. 2 daňového řádu do doby přezkoumání těchto pohledávek při přezkumném řízení.

IV. Posouzení věci soudem

[30] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního

orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[31] Jádrem sporu mezi stranami představuje otázka, zda měl být žalobci na jeho žádost vrácen přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 1 101 346 Kč jakožto vratitelný přeplatek, resp. zda tato částka evidovaná na osobním daňovém účtu daň z příjmů právnických osob mohla být využita na úhradu splatných daňových pohledávek, které správce daně evidoval vůči dlužníkovi. Pojem vratitelného přeplatku vymezuje § 154 odst. 2 daňového řádu; žalovaný svůj postup opíral zejména o ustanovení § 242 odst. 2 daňového řádu, přičemž žalobce se naopak dovolával rovněž nutnosti aplikace § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona, resp. subsidiárně dalších (soukromoprávních) předpisů, popř. namítal, že nebyly naplněny ani podmínky pro postup dle § 242 odst. 2 daňového řádu.

[32] 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 „*[s]právníce 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*“.

[33] Podle § 155 odst. 2 daňového řádu „*[s]právníce 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 „*[p]okud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částky 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*“.

[34] Podle § 242 odst. 1 daňového řádu „*[d]aňové 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*“. Dle § 242 odst. 2 daňového řádu „*[p]ro 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*“. Dle § 242 odst. 3 daňového řádu „*[p]řeplatek 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“.

[35] Ustanovení § 140 odst. 2 insolvenčního zákona stanovilo, že „[z]apočtení 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“. Dle § 140 odst. 3 insolvenčního zákona „[z]apočtení podle odstavce 2 není přípustné, jestliže dlužníkuv věřitel a) se ohledně své započitatelné pohledávky nestal přihlášeným věřitelem, nebo b) získal započitatelnou pohledávku neúčinným právním úkonem, nebo c) v době nabytí započitatelné pohledávky věděl o dlužníkově úpadku, anebo d) dosud neuhradil splatnou pohledávku dlužníka v rozsahu, v němž převyšuje započitatelnou pohledávku tohoto věřitele“.

[36] Za jednu z klíčových námitek žalobce je třeba považovat argumentaci, dle níž v daném případě došlo správcem daně k započtení nedoplatku na daň z přidané hodnoty a daň silniční (žalobce sám uznává, že se jedná o předinsolvenční pohledávku, tedy pohledávku, která není pohledávkou za majetkovou podstatou – srov. § 242 odst. 1 a 2 daňového řádu) na přeplatek na dani z příjmů, který měl představovat zapodstatový přeplatek, tedy takový, který vznikl až v době po rozhodnutí o úpadku a jeho řešení konkurzem (konkrétně tedy po 12. 4. 2013); ve smyslu § 242 odst. 3 se tedy žalobce domníval, že se jednalo o přeplatek vzniklý na základě daňových povinností vzniklých v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, a že je tedy možné jej použít pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou. Žalobce se přitom opíral rovněž o fakt, že daný přeplatek nebyl na příslušném osobním daňovém účtu evidován přede dnem 13. 5. 2013, potažmo že vznikl teprve na základě daňového tvrzení, které bylo učiněno až po účinnosti rozhodnutí o úpadku.

[37] Takto formulovanou námitku však soud nepovažuje za oprávněnou, přičemž lze konstatovat, že se s ní žalovaný vypořádal jak v rozhodnutí o odvolání (na jeho odůvodnění lze odkázat), jakož i ve svém vyjádření v žalobě. Za klíčové je tak v tomto kontextu třeba považovat ustanovení § 3 daňového řádu, které žalobce ve své žalobní argumentaci poněkud opomíjí, zatímco žalovaný ji akcentuje. Dle tohoto ustanovení „[d]aňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající“ (vzhledem k tomu, že předmětný přeplatek na dani z příjmů právnických osob vznikl na základě zaplacení záloh, lze připomenout, že podle § 38a odst. 1 zákona o daních z příjmů mj. platí, že „[p]o skončení zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se zaplacené zálohy na daň, splatné v jeho průběhu, započítávají na úhradu skutečné výše daně. Ze záloh, u nichž došlo k prodlení s placením, se na úhradu skutečné výše daně započítají pouze zálohy zaplacené do lhůty pro podání daňového přiznání. Do poslední známé daňové povinnosti se nezahrnuje daň připadající na samostatný základ daně podle § 20b. Záloha na daň se spravuje jako daň podle daňového řádu.“).

[38] Vznik přeplatku v daném případě tudíž nelze fixovat k okamžiku jeho evidence na konkrétním osobním daňovém účtu, ani k okamžiku podání příslušného daňového tvrzení. Daňová povinnost, k níž se tento přeplatek vztahuje, totiž vznikla již dříve, a to, jak již bylo řečeno, „okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající“. Z ustanovení § 3 ve spojení s § 18 zákona o daních

z příjmů přitom plyne, že daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob vzniká okamžikem získání příjmu (výnosu), který podle zákona o daních z příjmů podléhá dani. Předmětný přeplatek se přitom týkal období, které končilo dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku; totéž lze uvést i o splatných daňových pohledávkách, na jejichž úhradu byl daný přeplatek použit, a které byly řádně přihlášeny do insolvenčního řízení.

[39] V uvedeném smyslu tak nemůže být úspěšná ani žalobní námitka, v níž žalobce s odvoláním na odbornou literaturu tvrdí, že daňová pohledávka za daň z příjmů právnických osob za vymezené daňové období nemohla do data podání řádného daňového tvrzení vzniknout. Zde se totiž žalobce opět příliš soustředí na pojem daňové pohledávky, resp. nedoplatku (či dokonce splatnosti daně) a ignoruje pojem daňové povinnosti. Je třeba zopakovat, že pojem přeplatku ve smyslu § 242 odst. 2 daňového řádu je pouze „odvozený“ od pojmu daňové povinnosti (který je v daném smyslu rozhodující), přičemž její vznik se nevztahuje k podání řádného daňového tvrzení (či dokonce k evidenci na osobním daňovém účtu), ale odvíjí se na základě pravidla obsaženého v ustanovení § 3 daňového řádu. Sám žalobce přitom s odkazem na zmiňovanou odbornou literaturu připouští, že přinejmenším „latentní“ daňová povinnost vzniká již před datem podání řádného daňového tvrzení. Nadto, jak ve svém rozhodnutí uvedl žalovaný, musel správce daně respektovat zákonné lhůty pro podání daňových přiznání, se kterými souvisí splatnost vyměřených daní a jejich evidence na osobních daňových účtech; výklad podaný žalobcem by tak prakticky znemožnil započtení mnoha přeplatků na daňové pohledávky v případě přeplatků vzniklých na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, což, jak vyplývá z dále uvedeného, nebylo úmyslem zákonodárce.

[40] 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 něž „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).

[41] Správce daně, resp. žalovaný tak správně v intencích § 242 odst. 2 posuzoval vzájemnou započitatelnost přeplatku na dani z příjmů právnických osob a nedoplatku na dani

z přidané hodnoty a dani silniční, když je bylo třeba považovat za předinsolvenční přeplatek, potažmo předinsolvenční pohledávku.

[42] S uvedeným také úzce souvisí to, že finanční orgány správně řešily otázku existence vratitelného přeplatku (srov. vymezení pojmu v § 154 odst. 2 daňového řádu) primárně postupem dle § 242 daňového řádu, když v jeho rámci posuzovaly vzájemnou započitatelnost jednotlivých přeplatků (jakožto samostatného pojmu označujícího „přebytek“ na jednom konkrétním osobním daňovém účtu, zde na osobním daňovém účtu daň z příjmů právnických osob) a jednotlivých nedoplatků (na jiných osobních daňových účtech). Až v případě takového zjištění existence vratitelného přeplatku by v jeho případě bylo třeba postupovat dle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona, jak se toho domáhá žalobce; jinými slovy až s vratitelným přeplatkem, nikoli přeplatkem „prostým“, by případně bylo nakládáno dle insolvenčního zákona (s „prostým“ přeplatkem naopak dle daňového řádu). [Viz také např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, dostupný na www.nssoud.cz, dle něhož: „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).“]

[43] Ve věci je totiž třeba vycházet z toho, že § 242 daňového řádu, upravující vztah dané materie k insolvenčnímu řízení, je ve vztahu k insolvenčnímu zákonu předpisem zvláštním, který se použije přednostně. O tom svědčí i důvodová zpráva k návrhu daňového řádu, konkrétně k § 242, která se vyjadřuje i k otázce započtení příslušných pohledávek, kdy se přeplatek dostává do dispozice daňového subjektu a v neposlední řadě k tomu, že osud přeplatku se odvíjí od toho, zda vznikl v souvislosti s aktivitami daňového dlužníka před rozhodnutím o úpadku či po rozhodnutí o úpadku (opět je tak zdůrazňován okamžik vzniku daňové povinnosti, nikoli jeho evidence či podání daňového tvrzení): „Odstavec 1 stanoví, jaké daňové pohledávky jsou považovány za pohledávky za majetkovou podstatou. Rozhodným vodítkem pro rozlišení, zda se jedná o pohledávky, které je nutné přihlásit do insolvenčního řízení, nebo pohledávky za majetkovou podstatou, je okamžik, kdy vznikla daňová povinnost (§ 3). V případě, že pohledávka vznikla v období ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do dne ukončení insolvenčního řízení (dle jednotlivých ustanovení insolvenčního zákona), jedná se o pohledávku za majetkovou podstatou, kterou je třeba nárokovat u osoby s dispozičním oprávněním. V odstavcích 2 a 3 se k odstranění případných pochyb o možnosti využití institutu občanskoprávního započtení při posuzování převádění přeplatků v rámci evidence daní upřesňuje, že o majetek daňového subjektu se jedná až v případě zjištěného vratitelného přeplatku. Platí totiž obecné pravidlo, podle něhož se přeplatek dostává do dispozice daňového subjektu až v případě, kdy je vratitelný, tj. neexistují žádné nedoplatky, na které by mohl být převeden. Toto pravidlo je v souvislosti s insolvenční modifikováno tak, že od sebe nejen z hlediska evidence správce daně, ale i pro potřeby přihlašování pohledávek do insolvenčního řízení, odděluje přeplatky vzniklé v souvislosti s aktivitami daňového dlužníka před rozhodnutím o úpadku od přeplatků vzniklých po rozhodnutí o úpadku coby pohledávek za majetkovou podstatou. Návrh tak přijímá koncepci obsaženou v insolvenčním zákoně, která spočívá v tom, že daňové pohledávky, které je třeba uplatnit přihláškou v insolvenčním řízení, není možno započíst s daňovými pohledávkami

vzniklymi po rozhodnutí o úpadku“. Tatáž důvodová zpráva pak obecně k ustanovením § 242 až 244 daňového řádu uvádí, že „[s]oubor ustanovení věnovaný vztahu k insolvenčnímu řízení zohledňuje specifické postavení daňových pohledávek ve vztahu k obecné úpravě insolvenčního zákona. Zároveň navazuje a v některých ohledech kvalitativně či terminologicky zlepšuje platnou právní úpravu. Návrh v tomto ohledu využívá pojmu daňová pohledávka, který jednak navazuje na terminologii insolvenčního zákona a dále též zohledňuje skutečnost, že obecný pojem daňová pohledávka zahrnuje nejen pohledávky splatné, jimž odpovídá konkrétní nedoplatek (§ 153 odst. 2), ale i pohledávky nesplatné“ (důvodová zpráva dostupná z www.psp.cz).

[44] Interpretaci podané žalovaným odpovídá i odůvodnění poslaneckého pozměňovacího návrhu k vládnímu návrhu (§ 242) daňového řádu, dle něhož „[n]avrhovaná změna má za cíl odstranit chybu, která se do textu dostala v průběhu legislativního procesu. Podle obecného pravidla zakotveného v § 154 lze na úhradu nedoplateků (tj. ve smyslu § 153 splatných daňových pohledávek) používat přeplatky, nikoli „vratitelné“ přeplatky. Vratitelným se přeplatek stává až poté, co projde testem započitatelnosti (vratitelnosti). Toto pravidlo musí být respektováno i zde, pouze se daný postup oddělí na dva samostatné postupy, které se nemohou vzájemně křížit - postup před účinností rozhodnutí o úpadku a postup po účinnosti tohoto rozhodnutí. Změna tak spočívá ve vypuštění chybného slova „vratitelný“ a doplnění slova „splatná“ před pojem „daňová pohledávka“, resp. „pohledávka za majetkovou podstatou“, aby bylo odlišeno, že započítávat lze toliko na splatné daňové pohledávky (nedoplatky), nikoli na ty nesplatné (byť tyto mohou být přihlášeny do insolvenčního řízení, ale zatím nejsou nedoplatky). Věcně zůstává zachována konstrukce, která funguje již v platném zák. o správě daní a poplatků, kam byla doplněna v souvislosti s doprovodným zákonem k insolvenčnímu zákonu“ (viz komentář k § 242 daňového řádu in: Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, dostupný z ASPI: KO280_2009CZ).

[45] Pouze pro úplnost je na tomto místě třeba opět zdůraznit, že je nutné rozlišovat mezi pojmy „přeplatek“ a „vratitelný přeplatek“. Jak uvádí komentářová literatura, „[r]ozlišení mezi „přeplatkem“ a „vratitelným přeplatkem“ je velmi důležité. Vzhledem k ne zcela jasnému vymezení a oddělení těchto kategorií v předchozí právní úpravě byly někdy tyto pojmy směřovány či nesprávně používány. Pojem přeplatek je daleko více pojmem evidenčním. Smysl a účel jeho vymezení tkví v tom, aby mohla být nastavena pravidla pro jeho započítávání na nedoplatky očekávané na témže osobním daňovém účtu, nedoplatky na jiných osobních daňových účtech a nedoplatky přihlášené jinými správci daně (srov. odst. 2). Naopak pojem vratitelný přeplatek vyjadřuje nárok daňového subjektu, tj. částku, na jejíž vyplacení (či jinou zákonem předvídanou dispozici) má daňový subjekt právo, kterého se může domáhat a jehož nezákonné odepření je zákonem sankcionováno (srov. § 155)“ (Šimek, K., komentář k § 154 daňového řádu in: Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, dostupný z ASPI: KO280_2009CZ).

[46] Skutečnost, že § 242 daňového řádu představuje ve zvažovaném kontextu *lex specialis* vůči úpravě obsažené v insolvenčním zákoně, a tedy že je při započítávání přeplatků a nedoplateků nutné vycházet právě z § 242 daňového řádu, uznává i komentářová literatura k insolvenčnímu zákonu, konkrétně k § 140 insolvenčního zákona, jehož aplikace se dovolává žalobce, dle níž „[t]eprve 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 a) o započtení dle § 140 insolvenčního zákona lze uvažovat až u vratitelného přeplatku; b) existenci vratitelného přeplatku je třeba zjišťovat postupem dle § 242 daňového řádu; c) rozhodný je důvod vzniku přeplatku (viz vzpomínaný odkaz na § 3 daňového řádu), nikoli jeho evidence či podání daňového tvrzení. O tom svědčí i související doktrinální názor, 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).

[47] Uvedené závěry vyplývají také z dalších doktrinálních pramenů. Rovněž komentář k daňovému řádu vychází z toho, že při rozhodování o osudu přeplatku na jednotlivém osobním daňovém účtu je třeba postupovat dle § 242 daňového řádu, přičemž je třeba brát v potaz, kdy vznikla daňová povinnost (od čehož se zase odvíjí vznik přeplatku); pokud správce daně takový postup dodrží, je jeho konání zákonné a i ústavně konformní, neboť: „*Použití přeplatku na úhradu nedoplatku není ve své podstatě ničím jiným než započtením pohledávky. S ohledem na zásadu par condicio creditorum, ústavní princip rovnosti a ochranu vlastnického práva dle čl. 11 Listiny je proto nutno trvat na tom, že správce daně nemůže mít při zápočtu vlastní pohledávky, tj. při použití přeplatku na úhradu nedoplatku, lepší postavení, než mají ostatní věřitelé v insolvenčním řízení. Možnost započtení pohledávky v insolvenčním řízení upravuje § 140 odst. 2 insolvenčního zákona tak, že umožňuje započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele po rozhodnutí o úpadku pouze tehdy, pokud zákonné podmínky tohoto započtení byly splněny před rozhodnutím o úpadku; odst. 3 potom stanoví další případy, v nichž není započtení přípustné, kupř. tehdy, nestal-li se dlužníkuv věřitel přihlášeným věřitelem. Shora podaný výklad použití přeplatku na úhradu nedoplatku těmito požadavkům vyhovuje: lze-li na pohledávky, které musí správce daně přihlásit, započíst pouze přeplatky vzniklé z daňových povinností nastalých před rozhodnutím o úpadku, znamená to také, že již před tímto rozhodnutím byly splněny předpoklady započtení. Započtení pohledávek za podstatou insolvenční zákon výslovně neupravuje, avšak vzhledem ke shora popsanému způsobu, jakým se tyto pohledávky uspokojují, nelze mít úpravu daňového řádu za ústavně nekonformní“ (Lavický, P., komentář k § 242 daňového řádu in: Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, dostupný z ASPI: KO280_2009CZ).*

[48] Lze sice uznat, že úprava materie započtení daňových přeplatků a nedoplatků pro účely insolvenčního řízení v rámci daňového řádu může způsobovat jisté pochybnosti, na druhou stranu i odborná literatura, která toto řešení kritizuje, dává jasně najevo, že § 242 daňového řádu je třeba vůči insolvenčnímu zákonu (§ 140) považovat za úpravu speciální, kterou je třeba v daném případě aplikovat: „*Ustanovení § 242 odst. 2 daňového řádu se snaží pro potřeby insolvenčního řízení vymezit, co se má považovat za majetek daňového subjektu. Opomíjí přitom, že tato otázka by měla být předmětem regulování insolvenčního zákona, a*

nikoliv daňového řádu, a že by daňový řád neměl insolvenční zákon nepřímou novelizovat“ (Lavický, P., komentář k § 242 daňového řádu in: Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, dostupný z ASPI: KO280_2009CZ).

[49] V návaznosti na uvedené je také možné dodat, že ustanovení § 242 daňového řádu je reakcí na dřívější trvající spory mezi daňovou správou, Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, kdy daňový řád reaguje na ustálenou judikaturu Ústavního soudu tak, že jakožto *lex specialis* do svého znění začlenil vlastní pravidla, která vymezují postavení (režim) daňových pohledávek v insolvenčním řízení (viz Nováková, P. in: Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s 831; blíže také Lavický, P., komentář k § 242 daňového řádu in: Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, dostupný z ASPI: KO280_2009CZ). Obdobné lze uvést rovněž o dřívější analogické úpravě dle § 40a zákona o správě daní a poplatků (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2011, č. j. 44 Af 13/2011-14, dostupný na www.nssoud.cz). Neplatí tak úplně teze žalobce, že předmětná otázka je nedostatečně právně upravena a úprava započtení předmětných pohledávek je roztržena do mnoha různých předpisů – právě ve zvažovaném případě totiž existuje poměrně jasná regulace dle § 242 daňového řádu.

[50] Co se týká argumentace stěžovatele judikaturou Nejvyššího správního soudu, lze jeho citace rozsudků tohoto soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 9 Afs 112/2008-69, dostupný na www.nssoud.cz, a ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 64/2011-55, publikovaný pod č. 2927/2013 Sb. NSS, považovat za relativně dosti „výběrové“. V rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 9 Afs 112/2008-69, se Nejvyšší správní soud primárně zabýval příslušnými přechodnými ustanoveními dotčených předpisů a právní otázkou, zda bylo možné ustanovení § 40a zákona o správě daní a poplatků aplikovat v případě řízení vedeného dle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), a to s negativní odpovědí. Pouze nad rámec samotné takto vymezené otázky se Nejvyšší správní soud vyslovil k pozdější úpravě dle insolvenčního zákona, a to v souvislosti s tím, že zákon o konkursu a vyrovnání dříve kompenzaci pohledávek v průběhu konkursního řízení (až na jednu výjimku) nepřipouštěl, zatímco insolvenční zákon to v § 140 odst. 2 a 3 umožňuje. Právě proto, že aplikaci § 40a zákona o správě daní a poplatků na jím projednávanou věc nepřipustil, neměl důvod se tímto ustanovením zabývat blíže, z čehož (z textu citovaného rozsudku) mohl vzniknout mylný dojem, že dle názoru Nejvyššího správního soudu § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona je třeba ve věci aplikovat „vedle“ § 40a zákona o správě daní a poplatků, nikoli ve vztahu obecnosti a zvláštnosti těchto předpisů. Skutečnost, že ustanovení § 40a zákona o správě daní a poplatků je vůči insolvenčnímu řízení (na který je, na rozdíl od zákona o konkursu a vyrovnání „jednoznačně navázáno“) a insolvenčnímu zákonu předpisem zvláštním, Nejvyšší správní soud naznačuje na č. 1. 72, 73 a 74 svého rozsudku.

[51] Ještě jednoznačnější je pak výklad rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 64/2011-55, který dle názoru zdejšího soudu podporuje postup správce daně a žalovaného. Nejvyšší správní soud tak mj. uvedl, že „[v]edle kategorizace pohledávek správce daně za dlužníkem se v ust. § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků stanoví také, že majetkovou hodnotou, jež má být vypořádána v insolvenčním řízení (tj. má zásadně sloužit k uspokojení věřitelů), je vratitelný přeplatek. Právě to, tedy hmotněprávní ustanovení, jež definuje určitý majetkový nárok dlužníka vůči správci daně jako majetkovou hodnotu, jež

má být v insolvenčním řízení použita zásadně k uspokojení věřitelů podle pravidel tohoto řízení, je obsahem úvodní části první věty § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Další části této první věty, jakož i navazující věta druhá (tj. slova: (...) postup pro zjištění vratitelnosti přeplatku vzniklého na základě skutečností, které nastaly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, se uplatní pro nedoplatky uvedené v odstavci 1 písm. b) a c) nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání. Po přezkumném jednání se řízení o stanovení této daňové povinnosti zastavuje až do vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí.) jsou ustanoveními procesní povahy, jež souvisejí se zásadou zakotvenou v ust. § 5 písm. d) insolvenčního zákona, neboť jako výjimku z pravidla, že pohledávky věřitelů se uspokojují pouze v insolvenčním řízení, stanoví oprávnění správce daně uspokojit svoji pohledávku zvláštní formou započtení mimo insolvenční řízení, a sice užitím daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku na jiné dani podle pravidel zakotvených v ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Tato výjimka, a správce daně zvýhodňující, možnost je v ust. § 40a odst. 4 větě první in fine citovaného zákona zcela logicky časově omezena okamžikem přezkoumání nedoplatků dlužníka vůči správci v klíčovém institutu insolvenčního řízení, a sice v přezkumném jednání. Pouze pokud správce daně „stihne“ provést proceduru podle ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků před přezkumem svých pohledávek v přezkumném jednání, může dosáhnout jejich, ze svého pohledu výhodného, avšak ostatní věřitele zkracujícího, uspokojení cestou zápočtu sui generis. Po přezkumném jednání pak správce daně nemůže proceduru podle ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků v průběhu insolvenčního řízení použít“.

[52] Nejvyšší správní soud tak v rozsudku ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 64/2011-55, aproboval „speciálnost“ § 40a zákona o správě daní a poplatků vůči insolvenčnímu zákonu; pokud hovořil o tom, že tato úprava se „podobá režimu započtení soukromoprávních pohledávek v souvislosti s insolvencí, jak je zakotven zejména v ust. § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona“, přičemž „[ú]prava daňověprávního „započtení“ v ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků proto musí být v souvislosti s insolvenčním řízením (§ 40a a násl. citovaného zákona) vykládána i s přihlédnutím k podobné úpravě soukromoprávní, jakkoli se od ní v řadě dílčích parametrů liší“, dával tuto skutečnost do souvislosti zejména s tím, že správce daně má povinnost při „započtení“ dodržet „věcné a časové limity takového úkonu“. Tyto limity představovalo řádné přihlášení pohledávky do insolvenčního řízení a provedení „zápočtu“ včas, tedy do přezkumu pohledávek v přezkumném řízení (jak vyplývá z uvedeného zjištění ze správního spisu, považuje krajský soud v posuzované věci tyto požadavky za splněné). Právě v tomto smyslu je třeba interpretovat žalobcem zmiňovaný požadavek rovného postavení věřitelů, čehož se Nejvyšší správní soud dotkl v rozsudku ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 64/2011-55, pasáží, dle níž „[s]právce daně nemá mít zásadně jiné, zejména ne nespravedlivě výhodnější postavení než jiní věřitelé, a jeho pohledávky se mají uspokojit zásadně v insolvenčním řízení. Mimo ně pouze tehdy, dovoluje-li to zákon“ (krajský soud tak poznamenává, že postavení správce daně a jeho možnost uspokojení mimo insolvenční řízení vyplývá právě z § 242 daňového řádu).

[53] Právě k podmínkám, které musí správce daně dodržet, stejně tak jako k jeho zvýhodněnému postavení, legitimitě takového postavení a jeho limitům se již vyslovil např. Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 44 Af 13/2011-14, dle něhož „[v]

zásadě lze konstatovat, že na rozdíl od vztahu zákona o konkursu a vyrovnání a zákona o správě daní a poplatků, kde úprava v zákonu o správě daní a poplatků nepředstavovala ve vztahu k zákonu o konkursu a vyrovnání *lex specialis* a kde tudíž nebylo možno provádět započtení (zákon o konkursu a vyrovnání tuto možnost vůbec neznal), představuje ustanovení § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků k ustanovením insolvenčního zákona speciální úpravu. Je to dáno i legislativním procesem, kdy ustanovení § 40a bylo do zákona o správě daní a poplatků vtěleno částí dvacátou první (čl. XXVII) zákona č. 296/2007 Sb., který novelizoval ke dni 1. 1. 2008 v té době platný, avšak ještě neúčinný insolvenční zákon. Je zřejmé, že ustanovení § 40a zákona o správě daní a poplatků bylo zákonodárcem cíleně přijato jako *lex specialis* k § 140 insolvenčního zákona, který byl v tomto zákoně již na počátku jeho platnosti. [...] V tomto směru § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků dává správci daně (fakticky státu jakožto jednomu z věřitelů) privilegované postavení, neboť mu umožňuje oznámit úpadci započtení až do okamžiku konání přezkumného jednání [...] Na tomto místě se vyskytla otázka, do jaké míry je zákonné zvýhodnění státu oproti ostatním věřitelům ústavně korektním krokem. [...] V nyní řešeném případě se pouze jedná o prodloužení okamžiku, do něž může správce daně započtení úpadci, resp. insolvenčnímu správci, oznámit. Takové zvýhodnění lze akceptovat, jestliže rozlišování mezi státem a ostatními věřiteli má ústavně korektní důvod a míra odlišného zacházení je přiměřená důvodu tohoto rozlišování. Dle názoru krajského soudu legitimním důvodem odlišného zacházení zde může být skutečnost, že na rozdíl od věřitelů – soukromých osob nemůže správce daně za stát uplatňovat nároky jednoduchým neformálním postupem (dopis jednatele společnosti, popř. pověřeného pracovníka účetního oddělení obchodní společnosti apod.), nýbrž musí postupovat prostřednictvím institutů upravených v zákoně o správě daní a poplatků, tj. dodržovat stanovené lhůty a procesní postupy a ve věci vydávat správní rozhodnutí, jež musí být také náležitým způsobem odůvodněno. V tomto směru tak stát není zcela ve srovnatelném postavení s ostatními věřiteli a jeho omezené zvýhodnění je akceptovatelné. Toto zvýhodnění však je třeba interpretovat jako výjimku z pravidla, tedy restriktivně. Z § 40a zákona o správě daní a poplatků nelze vyčíst nic víc, než pouhé posunutí lhůty pro uskutečnění započtacího úkonu. Rozhodně nelze mít za to, že by jím bylo vyloučeno ustanovení § 140 insolvenčního zákona jako celek. Znamená to tedy to, že i na správce daně se vztahují omezení v § 140 odst. 3 insolvenčního zákona, a to nejen pro fázi po prohlášení úpadku, ale logicky i pro fázi po rozhodnutí o způsobu řešení úpadku“.

[54] Jak již bylo naznačeno, neoprávněně by si správce daně zjednával lepší postavení než jiní insolvenční věřitelé, pokud by své pohledávky, které nejsou pohledávkami za podstatou, neuplatnil přihláškou v insolvenčním řízení a tak by insolvenční zákon obcházel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, bod 19). Ničeho takého se však správce daně v posuzovaném případě nedopustil.

[55] V již přiblížených souvislostech je třeba vypořádat také žalobcem namítanou otázku včasnosti provedení kompenzačního úkonu správcem daně. I pro tento kompenzační úkon je stanoveno zvláštní pravidlo v § 242 odst. 2 daňového řádu (viz také Krajským soudem v Praze podaný výklad k aplikaci analogického pravidla dle § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Dle něj je třeba přeplatek vzniklý nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku použít na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném

jednání. Tuto úhradu správce daně před přezkumným jednáním provedl a jak vyplývá z výše uvedeného, dodržel i další požadavky předvídané dotčenými právními předpisy (přihlášení pohledávky do insolvenčního řízení apod.).

[56] Soud tak uzavírá, že dle jeho názoru v postupu správce daně nelze shledat žalobou vytýkaná pochybení a rovněž žalobou napadené rozhodnutí žalovaného shledává zákonným.

V. Závěr a náklady řízení

[57] Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

[58] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 13. července 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu