



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 Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **J. U.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31.7.2013, č.j. 19888/13/5000-14303-711377, **t a k t o :**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 31. července 2013, č.j. 19888/13/5000-14303-711377, a rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 21. prosince 2012, č.j. 482241/12/228912604080 a č.j. 482266/12/228912604080, se z r u š u j í 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 :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí ze dne 21.12.2012, č.j. 482241/12/228912604080 a č.j. 482266/12/228912604080, kterými Finanční úřad v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) zrušil platební výměr a dodatečný platební výměr vystavený společnosti N. (dále jen „dlužník“), na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2008 a 3. čtvrtletí 2010.

V jeho odůvodnění popsal skutkový stav věci. Uvedl, že usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31.8.2010, č.j. KSHK 45 INS 7835/2010-A-17, byl zjištěn úpadek dlužníka a dne 19.10.2010 proběhlo přezkumné jednání dle § 190 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenčního zákona v platném znění (dále jen „insolvenční

zákon“). Dne 4.3.2011 podal žalobce jménem dlužníka daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010 a platebním výměrem ze dne 16.3.2011, č.j. 99182/11/228914601107, byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 19.100 Kč. Za zdaňovací období prosinec 2008 podal žalobce dodatečné daňové přiznání dne 17.3.2011, nadměrný odpočet ve výši 86.678 Kč byl dlužníkovi doměřen dodatečným platebním výměrem ze dne 8.4.2011, č.j. 157503/11/228914603152.

Podle žalovaného ukončením přezkumného jednání došlo v souladu s ust. § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“) k naplnění překážky pro vydání rozhodnutí u nalézacího řízení ohledně pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Proto správce daně podal podnět k nařízení přezkoumání citovaných platebních výměrů s návrhem na jejich zrušení. Finanční ředitelství v Hradci Králové přezkum citovaných rozhodnutí dne 26.11.2011, pod č.j. 472375/12 a č.j. 472376/12, nařídilo.

Dále žalovaný uvedl, že spornou otázkou je, zda § 243 daňového řádu dopadá jen na ta řízení, v nichž je rozhodováno o pohledávkách správce daně vůči daňovému subjektu, nebo jestli dopadá i na řízení, v nichž je rozhodováno o pohledávkách daňového subjektu vůči správci daně. Poukázal na ust. § 242 až 244 daňového řádu a citoval i jeho § 153, který definuje pojem nedoplatek daně a § 154 odst. 1 téhož zákona, který definuje přeplatek. Připomněl, že pro nárok na odpočet daně je nutné naplnit i požadavky ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). S odkazem na ust. § 149 daňového řádu konstatoval, že pojem daňová pohledávka zahrnuje jak pojem nedoplatek tak i pojem přeplatek. Nedoťká se proto pouze situace, kdy má správce daně vůči daňovému subjektu pohledávku, ale zahrnuje i situaci, kdy má vůči správci daně daňovou pohledávku daňový subjekt.

Podle žalovaného daňový řád upravuje rozdělení daňových pohledávek v rámci insolvenčního řízení. Rozhodným vodítkem pro rozlišení zda se jedná o pohledávku za podstatou nebo pohledávku, kterou je nutné přihlásit do insolvenčního řízení, je okamžik vzniku této pohledávky. Dále uvedl, že pro potřeby insolvenčního řízení se za majetek daňového dlužníka považuje i vratitelný přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku (§ 242 odst. 2 daňového řádu). V této souvislosti poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 9.12.2008 Pl. ÚS 48/06.

Dále žalovaný uvedl, že v souvislosti s insolvenčním řízením dochází k zastavení nalézacího řízení týkajícího se všech daňových povinností, které vznikly na základě relevantních skutečností nastalých v době do dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. Okamžik zastavení nastane ukončením přezkumného jednání, a to ex lege.

Z uvedeného dle žalovaného vyplývá, že zastavení nalézacího řízení podle ust. § 243 odst. 2 daňového řádu dopadá na veškeré daňové povinnosti, které vznikly na základě daňově relevantních skutečností nastalých nejpozději do dne předcházejícího dni účinnosti rozhodnutí o úpadku.

Žalovaný shora prezentovanou právní úpravu aplikoval na skutkový stav a zdůraznil, že žalobce podal dne 4.3. a 17.3.2011 daňové a dodatečné daňové přiznání, platební výměry (platební a dodatečný platební výměr) byly vydány dne 16.3. a 8.4.2011. Přezkumné jednání proběhlo dne 19.10.2010 a tímto dnem vznikla

překážka pro vydání rozhodnutí nalézacího řízení ohledně pohledávek, které jsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Ohledně nich došlo k zastavení řízení z úřední povinnosti.

V reakci na odvolací námitky žalovaný setrval na stanovisku, že správce daně svým postupem neporušil ust. § 243 odst. 2 daňového řádu. Daňová pohledávka je pojem, pod nějž spadá jak nedoplatek, tedy daňová povinnost, tak přeplatek. Žalovaný nesouhlasil ani s tvrzením žalobce o nerovnosti věřitelů v rámci insolvenčního řízení. Po ukončení přezkumného jednání v insolvenčním řízení dochází k zastavení nalézacího řízení týkajícího se všech daňových povinností, které vznikly na základě skutečností nastalých v době do dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. Jedná se tedy jak o daňové povinnosti, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně, tak i daňové povinnosti, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu. V případě jiného postupu by dle žalovaného docházelo k nerovnému postavení správce daně a daňového subjektu. V předmětném řízení k takovému zvýhodnění nedošlo.

Včas podanou žalobou žalobce napadl rozhodnutí žalovaného a tvrdil, že jím byl porušen daňový řád, konkrétně jeho ustanovení § 243 odst. 2. Skutkový stav popsal shodně jako žalovaný, vyslovil však přesvědčení, že žalovaný toto ustanovení nesprávně aplikoval na řízení, v nichž žalobce podaným daňovým přiznáním, resp. dodatečným daňovým přiznáním, uplatnil nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty, které měly být jako vratitelné přeplatky vydány ve prospěch majetkové podstaty dlužníka N. Citované ustanovení je dle jeho názoru aplikovatelné pouze v případě těch řízení, v nichž má být rozhodnuto o daňové pohledávce, tj. pohledávce správce daně vůči daňovému subjektu, a nikoliv v řízeních, v nichž daňový subjekt uplatňuje vratitelný přeplatek, tedy v řízeních, v nichž je rozhodováno o pohledávce daňového subjektu vůči správci daně. Jakýkoliv jiný výklad by byl v rozporu s jedním z cílů insolvenčního řízení a znamenal by také nepřipustné zvýhodnění správce daně vůči jiným dlužníkům daňového subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurz (příp. u něhož soud rozhodl o jiném způsobu řešení úpadku).

Žalobce uvedl, že má na mysli co nejvyšší uspokojení věřitelů (§ 1 písm. a) insolvenčního zákona). Nebylo-li by totiž s odkazem na ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu možné po přezkumném jednání uplatnit u správce daně např. nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty a fakticky tak žádat vydání vratitelných přeplatků, nepřipustně by se snižoval rozsah majetkové podstaty a v konečném důsledku také výše uspokojení přihlášených věřitelů.

Poukázal na ust. § 294 odst. 1 insolvenčního zákona, podle kterého je insolvenční správce povinen uplatnit a vymáhat ve prospěch účtu majetkové podstaty pohledávky dlužníka, a je povinen takto postupovat vůči všem dlužníkům úpadce, správce daně nevyjímaje. Je zřejmé, že pokud by měl být tento postup znemožněn ustanovením § 243 odst. 2 daňového řádu, byl by správce daně bezdůvodně zvýhodňován oproti ostatním dlužníkům úpadce.

Žalobce dále tvrdil, že žalovaným podaný výklad ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu odporuje také ustanovení § 264 odst. 1 insolvenčního zákona. Setrval na názoru, že na daňová řízení, v nichž daňový subjekt, na jehož majetek byl prohlášen konkurz, uplatňuje pohledávky vůči správci daně (např. nadměrné odpočty

DPH) se použije ustanovení § 264 odst. 1 insolvenčního zákona. Insolvenční správce je tedy oprávněn navrhnout pokračování v takových řízeních, ve kterých uplatňuje pohledávky dlužníka vůči správci daně, a která byla okamžikem prohlášení konkurzu přerušena. Správce daně je pak povinen v takových řízeních pokračovat. Pokud by tomu tak nebylo, byl by správce daně opět nepřípustně zvýhodňován vůči jiným dlužníkům úpadce, na jehož majetek byl prohlášen konkurz. Uvedené závěry nepochybně platí také o těch pohledávkách úpadce, o nichž ke dni prohlášení konkurzu dosud řízení u správce daně neprobíhalo. Tyto pohledávky je insolvenční správce u správce daně oprávněn uplatnit a správce daně je povinen o návrhu věcně rozhodnout.

Žalobce poukázal i na znění důvodové zprávy k ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, v níž se uvádí že „*Odst. 2 stanoví, že v souvislosti s insolvenčním řízením dochází k zastavení nalézacího řízení týkajícího se daňových povinností, které vznikly před rozhodnutím o úpadku. Časový okamžik zastavení nastane ukončením přezkumného jednání, a to ex lege s tím, že vydané rozhodnutí nabývá tímto okamžikem právní moci. Návrh tak reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož všichni věřitelé mají v insolvenčním řízení rovné možnosti, a zároveň zohledňuje zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie vycházející z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví jako efektivní.*“

Z citovaného je dle žalobce zřejmé, že zákonodárce měl formulaci obsahu ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu v úmyslu upravit výlučně problematiku pohledávek správce daně vůči daňovému subjektu, tedy pohledávek, které správce daně přihlašuje v insolvenčním řízení. Z důvodové zprávy naopak nevyplývá, že by daná právní úprava měla dopadat také na problematiku pohledávek daňového subjektu v úpadku, tedy na problematiku majetku náležejícího do majetkové podstaty dlužníka. Žalovaný dle žalobce zamítnutím jeho odvolání proti rozhodnutím správce daně ze dne 21.12.2012 č.j. 482241/12/228912604080 a č.j. 482266/12/228912604080, a jejich potvrzením s odkazem na ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu toto ustanovení porušil, neboť jde o ustanovení v dané věci neaplikovatelné. Aplikací ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu pak žalovaný porušil také ustanovení § 1 písm. a) a § 264 odst. 1 insolvenčního zákona. Porušení těchto ustanovení je pak důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný poukázal na to, že žalobní námitky se převážně shodují s tím, co žalobce namítal již v rámci odvolacího řízení proti předmětným rozhodnutím ze dne 21.12.2012, č.j. 482241/12/228912604080 a č.j. 482266/12/228912604080. Z tohoto důvodu uvedl, že trvá na svých závěrech, kterými poměrně rozsáhle a detailně odůvodnil žalobou napadené rozhodnutí. Prohlásil, že nelze akceptovat žalobcovo tvrzení o zvýhodnění správce daně vůči jiným dlužníkům daňového subjektu a ani tvrzení, že by postupem správce daně byl nepřípustně snižován rozsah majetkové podstaty a tedy i výše uspokojení přihlášených věřitelů. A contrario by žalobcův výklad znamenal zároveň znevýhodnění správce daně vůči ostatním věřitelům, když by za daných podmínek musel pokračovat v řízeních, kde vzniká vratitelný přeplatek, ale bylo by mu zakázáno pokračovat v řízeních, na jejichž základě vznikne správci daně pohledávka vůči daňovému subjektu. K výkladu pojmu daňová pohledávka, nedoplatek a vratitelný přeplatek odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí.

Žalovaný se dále podrobně zabýval účelem nalézacího řízení, v jehož průběhu se vede dokazování a je ukončeno vydáním rozhodnutí. Zdůraznil oprávnění správce daně vyjádřit pochybnosti o skutečnostech uvedených v ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, případně zahájit řízení k jejich odstranění ve smyslu jeho ust. § 89, nebo daňovou kontrolu dle ust. § 85 téhož zákona. Může tak dojít k naprosto odlišným závěrům, než jaké tvrdil dlužník v podaném přiznání. Ve vztahu k meritu věci by pak při uplatnění výkladu žalobce nastala situace, kdy by správce daně musel předjímat výsledek nalézacího řízení. To však dle žalovaného rozhodně není možné a tudíž po něm nelze spravedlivě požadovat, aby v případě aplikace ust. § 243 odst. 2 daňového řádu zastavil pouze ta řízení, jejichž výsledkem bude vznik daňové povinnosti.

Výše uvedené pak, jak uvedl žalovaný, dopadá i na námitku rozporu s ust. § 264 odst. 1 insolvenčního zákona. V situaci, kdy by správce daně na návrh insolvenčního správce pokračoval v nalézacím řízení, ovšem z dokazování by vyplynul vznik daňové povinnosti a nikoliv tvrzeného přeplatku, došlo by ze strany správce daně k porušení ust. § 243 odst. 2 daňového řádu, neboť nezastavil nalézací řízení.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "s.ř.s."). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s.ř.s., když souhlas žalobce i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. Žalobu shledal důvodnou.

O skutkovém stavu není mezi stranami sporu. Správnost rozhodných skutečností, jak byly podány v žalobě i v odůvodnění napadeného rozhodnutí, potvrzuje i obsah správního spisu. Z něho plyne, že dne 31.8.2010 byl zjištěn úpadek dlužníka a dne 19.10.2010 proběhlo přezkumné jednání. Dne 4.3.2011 podal žalobce jménem dlužníka daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010 a platebním výměrem ze dne 16.3.2011, č.j. 99182/11/228914601107, byl vyměřen nadměrný odpočet. Za zdaňovací období prosinec 2008 podal žalobce dodatečné daňové přiznání dne 17.3.2011, nadměrný odpočet byl doměřen dodatečným platebním výměrem ze dne 8.4.2011, č.j. 157503/11/228914603152. Správce daně následně podal podnět k nařízení přezkoumání platebního výměru a dodatečného platebního výměru dle § 121 odst. 3 daňového řádu s návrhem na jejich zrušení. Finanční ředitelství v Hradci Králové svými rozhodnutími ze dne 26.11.2011 přezkum obou rozhodnutí správce daně nařídilo. Ten pak dne 21.12.2012, pod č.j. 482241/12/228912604080 a č.j. 482266/12/228912604080, platební výměry zrušil. Žalobce se bránil odvoláními, ta však byla napadeným rozhodnutím zamítnuta. Správce daně i žalovaný vycházeli při svém rozhodování z názoru, že daňové i dodatečné daňové přiznání byly podány až po přezkumném řízení. Došlo tak k zastavení řízení o nich ex offo, protože ukončením přezkumného jednání dne 19.10.2010 došlo ke vzniku překážky pro vydání rozhodnutí v nalézacím řízení ohledně pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou podle § 243 odst. 3 daňového řádu.

K výkladu ust. § 243 odst. 2 daňového řádu vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor ve svém rozsudku ze dne 10. 6.2015, č.j. 6 Afs 57/2015-26, kterým řešil skutkově obdobný případ. V něm krajský soud zjistil úpadek daňového

subjektu a povolil řešení úpadku oddlužením. Dne 14.3.2012 proběhlo přezkumné jednání a krajský soud následně usnesením ze dne 29.3.2012 schválil způsob oddlužení stěžovatele splátkovým kalendářem. V průběhu insolvenčního řízení dne 21.3.2012 zaevidoval správce daně přiznání daňového subjektu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Správce daně nalézací řízení zahájené podáním předmětného daňového přiznání zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť shledal, že daňové přiznání bylo podáno po ukončení přezkumného řízení, a proto se s ohledem na ust. § 243 odst. 2 daňového řádu jednalo o podání nepřípustné.

Nejvyšší správní soud k postupu správce daně uvedl, 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 (BAXA, J. et al. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). 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 shledal Nejvyšší správní soud klíčovým ust. § 242 odst. 2 daňového řádu, podle kterého „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.“. Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že „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.“

Dle Nejvyššího správního soudu „Tento výklad ustanovení hlavy VII dílu 2 daňového řádu se opírá též o skutečnost, že se jedná o ustanovení upravující vztah k insolvenčnímu řízení, a tudíž nelze při jejich výkladu pominout základní zásady insolvenčního řízení tak, jak jsou vymezeny v § 5 insolvenčního zákona:

Insolvenční řízení spočívá zejména na těchto zásadách:

- a) insolvenční řízení musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn a aby se dosáhlo rychlého, hospodárního a co nejvyššího uspokojení věřitelů;*
- b) věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti;*
- c) nestanoví-li tento zákon jinak, nelze práva věřitele nabytá v dobré víře před zahájením insolvenčního řízení omezit rozhodnutím insolvenčního soudu ani postupem insolvenčního správce;*
- d) věřitelé jsou povinni zdržet se jednání, směřujícího k uspokojení jejich pohledávek mimo insolvenční řízení, ledaže to dovoluje zákon.“*

Nejvyšší správní soud shledal postup správce daně v jím posuzovaném případě v rozporu s citovanými zásadami, zejména s ust. § 5 písm. a) insolvenčního zákona. Uvedl, že již v minulosti v podobné věci konstatoval, že „I po přezkumném jednání však může být v daňovém řízení rozhodnuto, že na určité dani vznikl přeplatek, a také je přirozeně možno takový přeplatek vyplatit do podstaty a použít jej k uspokojení věřitelů. Bylo by ostatně zcela v rozporu se základní zásadou insolvenčního řízení zakotvenou v ust. § 5 písm. a) insolvenčního zákona, aby zvláštní zákon správci daně bez rozumných důvodů umožnil „zmrazit“ na svém účtu prostředky dlužníka po dobu trvání insolvenčního řízení a nedat je k dispozici pro účely insolvenčního řízení k rozdělení mezi věřitele. Žádné rozumné důvody pro takovou zvláštní úpravu pak v její dikci, systematicke ani smyslu a účelu nejsou patrné.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2013 č. j. 7 Afs 64/2011 - 55, č. 2927/2013 Sb. NSS). Citovaný rozsudek se sice vztahoval ještě k právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daně a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, jeho závěry však lze přiměřeně použít i na nyní projednávanou věc, ačkoliv se již řídí daňovým řádem z roku 2009. I zákon o správě daní a poplatků (§ 40b odst. 1 a 7) totiž stanovil obsahově shodné lhůty jako ty uvedené v § 244 odst. 1 a v § 245 daňového řádu, na něž odkázaly správní orgány i krajský soud. Nejvyšší správní soud proto dospěl ke shodnému závěru jako sedmý senát v citovaném rozsudku, totiž že správci daně nic nebránilo, aby vzal daňové přiznání stěžovatele v potaz a rozhodl o jeho žádosti o vrácení přeplatku na dani.

Daňový řád ostatně v § 243 odst. 1 říká, že daňové řízení lze po zahájení insolvenčního řízení zahájit a v celém daňovém řízení pokračovat.“

Krajský soud při svém rozhodování vycházel ze shora podrobně citovaných právních závěrů Nejvyššího správního soudu. Ve shodě s nimi pak dospěl k závěru, že důvody, které vedly správce daně ke zrušení platebního výměru ze dne 8.4.2011, č.j. 157503/11/228914603152, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2008 a dodatečného platebního výměru ze dne 16.3.2011, č.j. 99182/11/228914601107, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010, jsou s právním názorem Nejvyššího správního soudu v zásadním rozporu. V něm, jak bylo výše citováno, zaujal tento soud jednoznačné stanovisko, že v případě, kdy daňový subjekt podává daňové přiznání a žádá vrácení přeplatku daně, jedná se o pohledávku daňového subjektu a povinností správce daně je, bez ohledu na skutečnost, že v insolvenčním řízení již bylo ukončeno přezkumné jednání, ve vyměřovacím nebo doměřovacím řízení pokračovat a vydat platební výměry. Tak správce daně původně postupoval, na základě podaných daňových přiznání vydal platební výměry a tento postup byl zcela v souladu se závěry, které k výkladu ust. § 243 odst. 2 daňového řádu zaujal Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10.6.2015, č.j. 6 Afs 57/2015-26. S nimi se krajský soud ztotožnil a v podrobnostech pak na odůvodnění tohoto rozhodnutí odkazuje.

Z výše uvedených důvodů krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1, 3 a 4 s.ř.s.) V něm bude vázán dle ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. vysloveným právním názorem.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Podle něj 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. V řízení před krajským soudem měl žalobce úspěch, náhradu nákladů řízení nepožadoval a krajský soud ani nezjistil, že by mu nějaké takové náklady vznikly. Vzhledem k tomu bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení :

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 nejbližší 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 31. srpna 2015

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu