



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **JUDr. Jan Malý**, se sídlem Resslova 1253, Hradec Králové, insolvenční správce dlužníka T. H., zastoupený JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Resslova 1253, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (původně: Finanční ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Horova 17, Hradec Králové), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2011, č. j. 31Af 18/2011 - 28,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2011, č. j. 31 Af 18/2011 – 28, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 20. 12. 2010, č. j. 8562/10-1500-607686, **se zrušují a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám JUDr. Milana Jelínka, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na nákladech řízení částku 11.616 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 6. 2011, č. j. 31Af 18/2011 - 28, zamítl žalobu žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“ ze dne 20. 12. 2010, č. j. 8562/10-1500-607686, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 11. 2010, č. j. 241353/10/228911606197, kterým byla zamítnuta žádost stěžovatele o vrácení přeplatku na dani z příjmů za rok 2009.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že správce daně dne 14. 9. 2010 sdělil dlužníkovi, že podle ust. § 40a odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nelze po přezkumném jednání, které se konalo dne 5. 5. 2010, v řízení o stanovení daňových povinností, které nejsou pohledávkami za podstatou, pokračovat. Na toto sdělení navazovalo rozhodnutí správce daně o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku podle ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud poukázal na to, že podle ust. § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků upravujícího institut nedoplatků v insolvenčním řízení, se pro potřeby úpadku považuje za majetek daňového subjektu vratitelný přeplatek podle ust. § 64 odst. 2 citovaného zákona, přičemž postup pro zjištění vratitelnosti přeplatku vzniklého na základě skutečností, které nastaly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, se uplatní pro nedoplatky nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání. Podle citovaného ustanovení se však „po přezkumném jednání řízení o stanovení daňové povinnosti zastavuje až do vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí“. Krajský soud konstatoval, že přezkumné jednání se konalo dne 5. 5. 2010 a z citované právní úpravy podle jeho názoru nepochybně vyplývá, že po tomto přezkumném jednání se řízení o stanovení daňové povinnosti zastavuje. Ze skutkových okolností je dále zřejmé, že stěžovatel podal za dlužníka daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 v době, kdy daňové řízení již bylo zastaveno. Ačkoliv se stěžovatel svým podáním učiněným v souladu s ust. § 21 zákona o správě daní a poplatků domáhal zahájení daňového řízení, jež by mělo být ukončeno rozhodnutím o stanovení výše daňové povinnosti, která by v konkrétním případě znamenala vyčíslení daňového přeplatku, je nepochybné, že toto řízení bylo zastaveno, a tudíž daňová povinnost nebyla stanovena. Jako nedůvodnou vyhodnotil krajský soud námitku, že stěžovateli měl být daňový přeplatek vrácen podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků. K takové situaci totiž nemohlo podle platné právní úpravy daňového řízení dojít, neboť daňová povinnost nebyla dlužníkovi z důvodu zastavení daňového řízení doposud vyměřena. Žádost o vrácení přeplatku tedy byla správcem daně zamítnuta v souladu se zákonem.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., v níž namítal, že se krajský soud se nevypořádal se skutečností, že k zastavení daňového řízení po přezkumném jednání mělo dojít ještě před tím, než bylo daňové řízení vůbec podáním daňového přiznání zahájeno. Závěr krajského soudu, že daňové řízení bylo zastaveno po přezkumném jednání, je v rozporu s ust. § 40b zákona o správě daní a poplatků, které výslovně stanoví, že po účinnosti zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit, aniž by jakkoli uvádělo, že by daňové řízení nemohlo být vedeno po přezkumném jednání. Krajský soud pominul účel a smysl právní úpravy, kterou v dané věci aplikoval. Režim přeplatků v insolvenčním řízení je upraven v ust. § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož je pro potřeby úpadku za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek podle ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Druhá věta prvního souvětí citovaného ustanovení pak omezuje použitelnost postupu pro zjištění vratitelnosti přeplatku, a to tak, že pokud přeplatek vznikl na základě skutečností, které nastaly nejpozději přede dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, lze tento postup použít na daňové pohledávky s nárokem na uspokojení ze zajištění a přihlášené daňové pohledávky nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání. Postup pro zjištění vratitelnosti přeplatku vzniklého po dni účinnosti rozhodnutí o úpadku se uplatní pro daňové pohledávky za majetkovou

pokračování

podstatou. Z citovaného ustanovení nelze dovodit právo správce daně zadržet zaplacené zálohy na daň s odůvodněním, že po přezkumném jednání došlo k zastavení daňového řízení (které navíc ani nebylo zahájeno). Daň tedy nemohla být vyměřena a přeplatek není vratitelný. Postup podle ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kdy správce daně zkoumá, zda se jedná o vratitelný přeplatek, svou povahou odpovídá započtení. Správce daně vyplatí přeplatek daňovému subjektu pokud zároveň neeviduje nedoplatek na jiné dani. Použití přeplatku na úhradu nedoplatku na jiné dani není ničím jiným než úkonem směřujícím k započtení. Pokud by byl postup podle citovaného ustanovení uplatňován i v insolvenčním řízení, byl by správce daně neoprávněně zvýhodněn oproti jiným konkurzním věřitelům dlužníka, neboť by, na rozdíl od nich, byl oprávněn postupem podle citovaného ustanovení činit kroky směřující k započtení. Podle názoru stěžovatele není správný názor, že po přezkoumání daňové pohledávky, či dokonce po přezkumném jednání, již přeplatek nelze vrátit, neboť nemůže být vyměřena daň. Vyloučeno je pouze použití přeplatku na úhradu jiné daně a jeho následné označení za přeplatek, který není vratitelný. Ust. § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků omezuje správce daně v oprávnění zadržet přeplatek tím, že jej použije na úhradu daňových nedoplatků, a součástí majetkové podstaty dlužníka je jakýkoli přeplatek. Stěžovatel dále namítal, že výklad zastávaný finančním ředitelstvím a krajským soudem je v rozporu s čl. 11 odst. 1 věty druhé Listiny základních práv a svobod. Zatímco ostatní věřitelé jsou povinni splnit své závazky vůči dlužníkovi ve prospěch majetkové podstaty a k započtení jsou oprávněni přistoupit pouze tehdy, jestliže byly splněny zákonné podmínky pro započtení před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku, správce daně zadržuje přeplatek na dani z příjmů, aniž dokonce vede jakoukoli pohledávku za dlužníkem a opírá se přitom o formalistický argument, že daň nelze v kontextu platné právní úpravy vyměřit a ověřit vratitelnost přeplatku. Stěžovatel poukázal na nález ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, v němž Ústavní soud řešil otázku, která z kolidujících právních úprav má být upřednostněna jako speciální. Jedním z klíčových argumentů se stal ústavní princip rovnosti v ochraně vlastnického práva, když Ústavní soud dospěl k závěru, že neexistuje žádný důvod upřednostnit v konkurzním řízení správce daně tím, že mu cestou použití přeplatku na úhradu nedoplatku jiné daně bude umožněno provést úkon odpovídající započtení, jestliže obecně bylo započtení v konkurzu nepřipustné. Argumentace Ústavního soudu neztratila nic na své relevanci tím, že zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), za určité situace započtení připouští. Podstatné totiž je, že stát reprezentovaný správcem daně nesmí dosáhnout na vyšší úroveň ochrany svého vlastnického práva než ostatní konkurzní věřitelé. Žádný z jiných konkurzních věřitelů není oprávněn použít k započtení pohledávku za dlužníkem, nebyla-li řádně přihlášena a přezkoumána. Obdobně tedy správce daně není oprávněn uplatnit postup pro ověření vratitelnosti přeplatku za výhodnějších podmínek než ostatní věřitelé. Tím spíše pak správce daně není oprávněn zadržovat přeplatek dlužníka na dani z příjmů s formalistickým odůvodněním, že mu kontext právní úpravy neumožní vyměřit daň, a tím se fakticky obohatit na úkor dlužníka a ostatních jeho věřitelů. Vzhledem k tomu, že právní závěr krajského soudu není ústavně konformní, stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

Finanční ředitelství ve vyjádření k žalobě odkázalo na obsah svého rozhodnutí.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Mezi účastníky je nesporné, že dne 18. 3. 2010 byl usnesením Krajského soudu v Hradci Králové prohlášen na majetek dlužníka konkurs a že přezkumné jednání k přezkoumání přihlášených pohledávek nařídil Krajský soud v Hradci Králové na 5. 5. 2010. Dne 18. 8. 2010 podal stěžovatel za dlužníka daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009, v němž uplatnil přeplatek na daň z příjmů fyzických osob 21.215 Kč.

Jádrem sporu je právní otázka, zda pro potřeby řešení úpadku v insolvenčním řízení lze za majetek daňového subjektu považovat i částku, která by z hlediska hmotného práva daňového měla povahu vratitelného přeplatku podle ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Tzn. byla by nárokem daňového subjektu na vrácení částky jím zaplacené nad rámec jeho splatných daňových povinností, pokud takový vratitelný přeplatek vznikl v důsledku skutečností zakládajících daňové povinnosti, včetně příslušenství daně, které nastaly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, i když postup pro zjištění vratitelnosti takového přeplatku se do jejich přezkoumání při přezkumném jednání neuplatnil.

Režim daní v insolvenčním řízení byl upraven zejména v ut. § 40a a 40b zákona o správě daní a poplatků.

V ust. § 40a citovaného zákona (podtržené pasáže v citacích zákonů zvýraznil Nejvyšší správní soud) bylo stanoveno, že:

(1) Pro účely insolvenčního řízení se daňové nedoplatky považují za

- a) daňové pohledávky za majetkovou podstatou,*
- b) daňové pohledávky s nárokem na uspokojení ze zajištění, nebo*
- c) další přihlášené daňové pohledávky.*

(2) Daňové pohledávky uvedené v odstavci 1 písm. a) vznikají v důsledku skutečností zakládajících daňové povinnosti, včetně příslušenství daně, které nastaly v době od účinnosti rozhodnutí o úpadku do vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí.

(3) Daňové pohledávky uvedené v odstavci 1 písm. b) a c) vznikají v důsledku skutečností zakládajících daňové povinnosti, včetně příslušenství daně, které nastaly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku.

pokračování

(4) Pro potřeby úpadku je za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek podle § 64 odst. 2, přičemž 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. Postup pro zjištění vratitelnosti přeplatku vzniklého na základě skutečností, které nastaly v době od účinnosti rozhodnutí o úpadku, se uplatní pro nedoplatky uvedené v odstavci 1 písm. a).

V ust. § 40b odst. 1 až 3 zákona o správě daní a poplatků pak bylo stanoveno:

- (1) Při insolvenčním řízení je daňový subjekt povinen podat nejpozději do 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku daňové přiznání nebo hlášení, popřípadě vyúčtování, za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího účinnosti tohoto rozhodnutí a za kterou dosud nebylo podáno. Zjistí-li insolvenční správce nedostatečnost podkladů, pro kterou nelze zajistit splnění povinnosti podle věty první, zaniká mu povinnost učinit tato podání; o tom insolvenční správce vyrozumí správce daně ve stejné lhůtě a poskytne mu nezbytnou součinnost ke stanovení daně podle pomůcek.
- (2) Lhůty pro podání přiznání, hlášení nebo vyúčtování v průběhu insolvenčního řízení zůstávají zachovány.
- (3) Po účinnosti rozhodnutí o zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit a v něm pokračovat. Daňovou exekuci lze nařídit, nelze ji však provést.

Pro výklad citovaných ustanovení, jakož i pro výklad dalších souvisejících ustanovení zákona o správě daní a poplatků (zejména § 64) je podstatné, že se aplikují v insolvenčním řízení. Pro toto řízení platí zásady zakotvené v ust. § 5 insolvenčního zákona, v souladu s nimiž je nutno vykládat i ustanovení daňových předpisů, aplikují-li se v souvislosti s insolvenčním řízením.

Podle ust. § 5 insolvenčního zákona spočívá insolvenční řízení 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.

Z výše uvedených zásad vyplývá pro projednávanou věc, že daňové pohledávky vůči dlužníkovi, stejně jako daňověprávní nároky dlužníka vůči správci daně, jsou

majetkovými hodnotami zásadně stejné povahy jako jiné (především soukromoprávní) majetkové povinnosti či jiná majetková práva dlužníka, jež se vypořádávají v insolvenčním řízení. Správce 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.

Ust. § 40a odst. 1 až 3 zákona o správě daní a poplatků kategorizuje jednotlivé druhy pohledávek správce daně za dlužníkem a v hmotněprávní rovině definuje podmínky jejich vzniku. Především stanoví, že rozhodující pro rozlišení mezi dvěma základními kategoriemi pohledávek, a sice na jedné straně daňovými pohledávkami za majetkovou podstatou a na straně druhé daňovými pohledávkami s nárokem na uspokojení ze zajištění a dalšími přihlášenými daňovými pohledávkami, je okamžik účinnosti rozhodnutí o úpadku.

Vedle 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 výjimečná, 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. Ust. § 40a odst. 4 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, podle které se po přezkumném jednání se řízení o stanovení této daňové povinnosti zastavuje až do vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí, znamená pouze, že proceduru „započtení“ podle ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nelze po stanovenou dobu (tedy od přezkumného jednání do vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí) použít. Jakkoli slovo „zastavuje“ může samo o sobě vyvolávat jisté výkladové nejasnosti, neboť obvykle se používá tehdy, chce-li zákonodárce stanovit, že určité řízení definitivně končí, v daném

pokračování

kontextu je jeho význam jiný a vychází ze smyslu a účelu insolvenčního řízení – dosáhnout toho, že pohledávky věřitelů za dlužníkem, včetně pohledávek daňových, budou až na výjimky vypořádány koncentrovaně, tedy v rámci procedury insolvenčního řízení, a vyloučit samostatné uspokojování věřitelů mimo rámec insolvenčního řízení. Procedura podle ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tedy může být na dlužníka použitelná opět až po vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí.

To znamená, že nebyly-li daňové pohledávky za dlužníkem podle ust. § 40a odst. 1 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků včas, tedy do jejich přezkumu v přezkumném jednání, uhrazeny zvláštní formou „započtení“ podle ust. § 64 odst. 2 téhož zákona, a tím spíše, nejsou-li vůbec takové pohledávky správce daně za dlužníkem, je případný přeplatek na dani, který dlužník má, „vratitelným přeplatkem“ a musí být správcem daně zaplacen do podstaty, aby jej bylo možno použít k uspokojení věřitelů v rámci insolvenčního řízení. Věta druhá v § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků má právě opačný význam, než jaký jí přiřítali ve svém výkladu správce daně a finanční ředitelství. Okamžikem přezkumu pohledávek, jež mají povahu pohledávek podle ust. § 40a odst. 1 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků, se v přezkumném řízení uzavírá správci daně prostor k provedení „započtení“ podle ust. § 64 odst. 2 téhož zákona. 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, a i proto není výklad správců daně a krajského soudu správný. Výkladu opačnému naopak nebrání ani úprava daňového řízení - že daňové řízení ve věci přeplatku v průběhu insolvenčního řízení může probíhat, plyne jednoznačně z ust. § 40b odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, jak však bylo výše vyloženo, v rámci něho není možno použít procedury „započtení“ přeplatku podlost. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Podpůrně lze argumentovat také tím, že právní úprava se svým smyslem a účelem, zejména pak svými ekonomickými a právními účinky na vzájemné vztahy dlužníka v úpadku a věřitele, který chce provést započtení, podobá režimu započtení soukromoprávních pohledávek v souvislosti s insolvenční, jak je zakotven zejména v ust. § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona. Podle odst. 2 citovaného ustanovení *(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*. Podle odst. 3 citovaného ustanovení *(z)apočtení podle odstavce 2 není přípustné, jestliže dlužníkům věřitel a) se ohledně své započitatelné pohledávky nestal přihlášeným věřitelem, nebo (...) d) dosud neuhradil splatnou pohledávku dlužníka v rozsahu, v němž převyšuje započitatelnou pohledávku tohoto věřitele*. I úprava v oblasti soukromých práv tedy připouští za určitých podmínek v souvislosti s insolvenční jednostranné započtení ze strany věřitele, avšak stanoví věcné a časové limity takového úkonu. Úprava 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.

Výše popsaným způsobem však ani správce daně ani finanční ředitelství na rozhodné právní otázky nenahlížely a žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku na dani z příjmů za rok 2009 nevyhověly. Krajský soud pak jejich postup aproboval. Kasační stížnost stěžovatele je proto podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodná, neboť krajský soud nesprávně posoudil rozhodnou právní otázku.

Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu podle ust. § 110 odst. 1 věty části věty první před středníkem s. ř. s. zrušil a současně podle odst. 2 písm. a) citovaného ustanovení zrušil i rozhodnutí finančního ředitelství, neboť k tomu byl důvod již v řízení před krajským soudem. Rozhodl tak bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení (§ 109 odst. 2 s. ř. s.).

Jelikož Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí jak krajského soudu, tak finančního ředitelství, rozhodl podle ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. o nákladech řízení o žalobě i o kasační stížnosti.

Výrok o náhradě nákladů řízení o žalobě se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve vztahu k řízení o kasační stížnosti ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého, 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. Protože stěžovatel měl v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení, které mu vznikly.

Náklady řízení o žalobě před krajským soudem spočívají v odměně za tři úkony právní služby v hodnotě 2.100 Kč, sestávající z převzetí a přípravy zastoupení, písemného podání ve věci samé a účasti na jednání před krajským soudem nepřesahujícího dvě hodiny [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., (dále jen „vyhláška“)], ve znění do 31. 12. 2012, z náhrady hotových výdajů 900 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Protože je advokát plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšuje se jeho odměna v celkové výši 7.200 Kč o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 1.512 Kč. Celková částka náhrady nákladů za řízení o žalobě tedy činí 8.712 Kč za odměnu advokáta (od soudních poplatků je žalobce osvobozen - § 11 odst. 2 písm. q) zákona č. 549/1991 Sb.).

Náklady řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem spočívají v odměně za jeden úkon právní služby v hodnotě 2 100 Kč, sestávající z písemného podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky ve znění do 31. 12. 2012], z náhrady hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Protože je advokát plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 504 Kč. Celková částka náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti tedy činí 2.904 Kč za odměnu advokáta (od soudních poplatků je žalobce osvobozen - ust. § 11 odst. 2 písm. q) zákona č. 549/1991 Sb.).

pokračování

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. července 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu