



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **Mgr. Václav Rožec**, se sídlem Kobližná 47/19, Brno, insolvenční správce dlužníka AE&E CZ s.r.o., v likvidaci, zast. JUDr. Ludvíkem Ševčíkem, ml., advokátem, se sídlem Kobližná 47/19, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 98/4, Brno, proti rozhodnutím Finančního úřadu Brno III ze dne 16. 2. 2012, č. j. 49711/12/290511702439, ze dne 29. 2. 2012, č. j. 64210/12/290511702439, ze dne 25. 4. 2012, č. j. 165361/12/290511702439, ze dne 23. 5. 2012, č. j. 234324/12/290511702439, ze dne 18. 7. 2012, č. j. 281920/12/290511702439, ze dne 20. 9. 2012, č. j. 329492/12/290511702439, ze dne 8. 10. 2012, č. j. 341175/12/290511702439 a ze dne 30. 11. 2012, č. j. 386093/12/290511702439, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2014, č. j. 30 Af 37/2012 – 48,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2014, č. j. 30 Af 37/2012 – 48, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zrušena v záhlaví specifikovaná rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále jen „správce daně“). Těmito rozhodnutími byly zamítnuty námitky žalobce proti převedení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (za období říjen 2011, listopad 2011, leden 2012, únor 2012, duben 2012, červen 2012, červenec 2012 a srpen 2012) na částečnou úhradu nedoplatku (zálohy) na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za měsíc květen 2011, neboť tato záloha se stala dluhem ke dni splatnosti, tj. ke dni 20. 6. 2011, a jedná se tak o pohledávku za majetkovou podstatou.

[2] Krajský soud zrušil žalobami napadená rozhodnutí pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), svým rozsudkem, v jehož odůvodnění konstatoval, že spornou otázkou je, zda nedoplatek (zálohy) na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za měsíc květen 2011, na jehož úhradu byly každý měsíc stěžovatelem převáděny nadměrné odpočty, které žalobce po zahájení insolvenčního řízení uplatňuje ve svých daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty, má povahu pohledávky za majetkovou podstatou.

[3] Jelikož podle § 242 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jsou pohledávkami za majetkovou podstatou ty pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, je prvním krokem řešení této otázky vymezení daňové povinnosti a stanovení okamžiku jejího vzniku. Žalobce jako insolvenční správce dlužníka v likvidaci měl stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt v likvidaci, a nacházel se tak v postavení plátce daně z příjmů fyzických osob. Za daňovou povinnost je nutné ve smyslu § 3 daňového řádu považovat jeho povinnost uhradit za poplatníky zálohu na daň. Povinnost odvést úhrn sražených záloh nebo úhrn částek, které měly být jako zálohy na daň srazeny je odlišná od povinnosti plátce daně uhradit za poplatníka zálohu na daň, kterou je povinen poplatníkovi srazit.

[4] Hmotněprávní povinnost žalobce jakožto plátce daně uhradit za poplatníka zálohy na daň vznikla ve skryté formě již v prvním dni měsíce května 2011, neboť tímto dnem mu vznikla povinnost za tento měsíc provést výplatu svým zaměstnancům, byť ještě není známo v jaké výši. Jeho hmotněprávní povinnost uhradit zálohu na daň v konkrétní výši vznikla ke dni 1. 6. 2011, což je rozhodné datum vzniku daňové povinnosti v dané věci. Splatnost mzdy, platu nebo odměny za měsíc květen nastala v průběhu měsíce června. Stěžovatel v této souvislosti uváděl jako výplatní termín 13. den kalendářního měsíce, který žalobce nezpochybnil. K tomuto datu byl plátce daně povinen zálohu na daň poplatníkům srazit a následně nejpozději do 20. 6. 2011 (příp. nejpozději do 30. 6. 2011, pokud by tak stanovil správce daně) úhrn všech sražených záloh či úhrn částek, které měly být jako zálohy na daň srazeny, za měsíc květen 2011 odvést (jedná se pouze o otázku splatnosti).

[5] Rozhodnutí o úpadku bylo zveřejněno v insolvenčním rejstříku dne 6. 6. 2011. Daňová povinnost uhradit za poplatníky zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků vznikla dne 1. 6. 2011. Krajský soud shledal žalobní námítky důvodnými, když dospěl k závěru, že správce daně a následně i stěžovatel postupovali v rozporu se zákonem, neboť nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty mající charakter přeplatků použili postupně na úhradu nedoplatku na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků i za měsíc květen roku 2011, který neměl povahu pohledávky za majetkovou podstatou. Nenastala tak možnost započtení předpokládaná § 242 odst. 3 daňového řádu.

[6] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2007, č. j. 3 Ads 63/2003 – 56, se zabýval povinností zaměstnavatele odvést za zaměstnance pojistné na sociální zabezpečení a na státní politiku zaměstnanosti upravenou jiným zákonem, a proto jeho závěry na nynější věc nelze použít.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[7] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] Plátce daně v den výplaty mezd již jednající prostřednictvím žalobce měl v posuzované věci zákonnou povinnost srazit zálohu při výplatě mezd za měsíc květen 2011, což se v daném případě nemohlo stát dříve než po skončení kalendářního měsíce, za nějž byla mzda poskytnuta. Zaměstnancům byly zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za měsíc květen sraženy s největší pravděpodobností někdy kolem 13. 6. 2011, takže povinnost odvést tuto část správci daně nemohla vzniknout dříve než v den výplaty mezd, nejpozději v den splatnosti této daňové povinnosti, což bylo ve smyslu § 38 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v posuzovaném období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), dne 20. června 2011. Tuto pohledávku lze označit za pohledávku za majetkovou podstatou, protože vznikla v důsledku daňových povinností vzniklých po dni účinnosti rozhodnutí o úpadku ve smyslu § 242 daňového řádu, a protože nebyla dobrovolně uhrazena, musel stěžovatel v souladu s § 242 odst. 3 daňového řádu použít na její úhradu nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za měsíc srpen 2012, neboť i ten vznikl na základě daňových povinností vzniklých po dni účinnosti rozhodnutí o úpadku. Tato dlužná částka nemohla být přihlášena do insolvenčního řízení jako nezaplacená daňová povinnost, protože vznikla pouze v důsledku jednání žalobce, který srazil zaměstnancům v den výplaty jejich mezd za měsíc květen 2011 zálohy a ty v rozporu se zákonem neodvedl stěžovateli, ačkoliv mu v tom nic nebránilo. Krajský soud nesprávně vyhodnotil § 38h odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[9] Správce daně zjistí částku, která měla být plátcem sražena a odvedena až na základě vyúčtování, které má plátce povinnost dle § 244 odst. 1 daňového řádu podat do 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. Účelem tohoto ustanovení je umožnit správci daně řádně a včas v insolvenčním řízení přihlásit pohledávky. Lhůtu nelze prodloužit, jinak by uvedené ustanovení ztratilo význam. Z dokumentu *„Pokyn k vyplnění Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2011 nebo za část zdaňovacího období“* vyplývá, že ve vyúčtování jsou uvedeny pouze zálohy za kalendářní měsíc, u nichž uplynula lhůta pro odvod záloh v den předcházející dni, kdy nastaly účinky prohlášení úpadku. V případě, že by byl správný výklad, že záloha za měsíc květen 2011 není pohledávka za majetkovou podstatou, správce daně by nemohl fakticky tuto pohledávku žádným způsobem uplatnit, a to přesto že v § 170 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenčního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), kde jsou taxativně uvedeny pohledávky, které se v insolvenčním řízení nijak neuspokojují, tato pohledávka uvedena není. Došlo by tím k porušení zásady uvedené v § 5 písm. b) insolvenčního zákona, tedy k nerovnému postavení věřitele majícího pohledávku za nezaplacenou zálohu na dani ze závislé činnosti.

[10] Předmětem daně z příjmů fyzických osob je i příjem ve formě mzdy. Skutečnost, která je dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů předmětem daně, nastala v okamžiku vyplacení mzdy. Teprve v tento moment se totiž zaměstnanci dostává příjmu – dochází ke zvýšení jeho majetku. Tento příjem je pak postupem dle § 38 h odst. 7 a 10

zákona o daních z příjmů zdaňován prostřednictvím zaměstnavatele. Krajský soud pouze odcitoval příslušná ustanovení zákona a nezabýval se okamžikem vzniku nedoplatku.

[11] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s hodnocením krajského soudu a domnívá se, že kasační stížnost není důvodná. Nesouhlasí s tím, že by skutečnost dle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů měla nastat až v okamžiku vyplacení mzdy. Tento názor koliduje s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2008, č. j. 1 Afs 81/2008 – 66, dle něhož je správce daně povinen srazit zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků také již na základě příjmu zúčtovaného za příslušné období bez ohledu na to, zda tento příjem byl poplatníkovi vyplacen. Nadto by vznik dané povinnosti byl vždy časově neurčitý a u každého plátce by k němu docházelo v jiný okamžik. Daňová povinnost vznikla v dané věci již ke dni 1. 6. 2011, tedy před účinností rozhodnutí o úpadku.

[13] K dokumentu „*Pokyn k vyplnění Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2011 nebo za část zdaňovacího období*“ vydávaný Ministerstvem financí nelze jakkoliv přihlídnout a vyvozovat z něj závěry pro posouzení sporné otázky, neboť není právním normativním aktem.

[14] Žalobce se domnívá, že rozsudek ve věci sp. zn. 3 Ads 63/2006 lze částečně analogicky aplikovat na posuzovaný případ.

[15] Dále poukazuje na to, že oproti stěžovateli obdobné pohledávky za měsíc květen 2011 řádně přihlášily například Všeobecná zdravotní pojišťovna či Česká správa sociálního zabezpečení a tyto pohledávky byly řádně zjištěny v rámci přezkumného jednání. Pokud by sporná pohledávka měla být hrazena jinak, jednalo by se v konečném důsledku o stěžovatelovo nedůvodné zvýhodnění a diskriminaci uvedených věřitelů, a tedy i popření základních zásad uvedených v § 5 insolvenčního zákona.

[16] Závěrem žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a uložil stěžovateli povinnost mu uhradit náklady kasačního řízení.

[17] Žalobce následně svým přípisem ze dne 23. 3. 2015 požádal Nejvyšší správní soud o přednostní projednání a rozhodnutí věci a zároveň poukázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2012, č. j. 52 Af 37/2012 – 35, podle kterého úprava o možnostech započtení obsažená v insolvenčním zákoně je úpravou speciální vůči daňovému řádu, a má tedy přednost.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Na základě kasační stížnosti

pokračování

přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[19] Pro posouzení věci je rozhodná otázka, k jakému okamžiku vznikla povinnost srazit a následně odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků dle § 38h zákona o daních z příjmů za měsíc květen 2011, od které se odvíjí sporná otázka, zda je daňová pohledávka vzniklá na základě této povinnosti pohledávkou za majetkovou podstatou, či nikoliv.

[20] Podle § 242 odst. 1 daňového řádu platí, že „[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.“ Rozhodným dnem pro rozlišení toho, zda se jedná o pohledávku za majetkovou podstatou nebo pohledávku, kterou je nutné přihlásit v insolvenčním řízení, je v posuzovaném případě den 6. 6. 2011, kdy nastaly účinky rozhodnutí o úpadku. Pokud by daňová povinnost vznikla od tohoto dne až do dne ukončení insolvenčního řízení, jednalo by se o pohledávku za majetkovou podstatou.

[21] Dle § 3 daňového řádu daňová povinnost vzniká buď okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost. Pro určení vzniku té které daňové povinnosti je nutné uvedené obecné ustanovení vykládat ve vazbě na ustanovení daňového zákona, které upravuje příslušnou daňovou povinnost a které okamžik vzniku této daňové povinnosti konkretizuje.

[22] Daňovou povinností, která zakládá spornou daňovou pohledávku, je povinnost srazit a následně správci daně odvést zálohu na daň, která je upravena v § 38h zákona o daních z příjmů. Uvedené ustanovení upravuje vybírání a placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, tedy postup plátce daně (§ 38c zákona o daních z příjmů), v rámci něhož plátce sám sráží zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků.

[23] Podle § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů je „[z]ákladem pro výpočet zálohy je úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období...“ Podle odst. 7 „[p]látce daně srazí zálohu při výplatě nebo připsání příjmů ze závislé činnosti (dále jen "mzda") poplatníkovi k dobru bez ohledu na to, za kterou dobu se mzda vyplácí. Provádí-li plátce zúčtování mezd měsíčně nebo pravidelně za delší časové období, srazí zálohu při zúčtování mzdy.“ Odst. 10 stanoví, že „[p]látce odvede úhrn sražených záloh nebo úhrn částek, které měly být jako zálohy na daň sraženy, nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla.“

[24] Z jazykového výkladu v předchozím odstavci citovaných ustanovení je patrné, že zákon o daních z příjmů spojuje povinnost plátce srazit a odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti s vyplacením příslušného příjmu nebo s jeho zúčtováním. Uvedená daňová povinnost tak vzniká, pokud nastane kterákoliv z těchto dvou možností (viz shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs

81/2008). Z dikce ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů, ani z jiného ustanovení, není možné dospět k závěru, že by uvedená povinnost byla vázána na jiný než na jeden z uvedených okamžiků, a proto výklad zastávaný krajským soudem, že tato povinnost vzniká k prvnímu dni měsíce následujícího po měsíci, za který se mzda vyplácí, nemá v samotném textu zákona oporu.

[25] Nejvyšší správní soud si je však zároveň vědom, že při interpretaci zákona nelze vždy úzkostlivě lpět na jeho striktním gramatickém výkladu bez zohlednění smyslu a účelu právní úpravy. Ústavní soud v této souvislosti uvedl, že *„naprosto neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu. Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity“* [nálezn Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97 (N 163/9 SbNU 399; 30/1998 Sb.)]. Zdejší soud však má za to, že jím přdestřený výklad ohledně vzniku povinnosti srazit a odvést zálohu ob stojí i s ohledem na smysl a účel zákonné úpravy.

[26] V této souvislosti je vhodné připomenout, že odpovědnost za sražení záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ze zdanitelné mzdy ve smyslu § 38h a za jejich odvedení nese výhradně plátce. Pokud plátce svou daňovou povinnost nesplní a srážku neprovede vůbec nebo ji provede v nesprávné výši, je tato povinnost postupem podle § 233 odst. 3 daňového řádu, vymáhána přímo na něm (srov. k obdobné dřívější úpravě obsažené v § 69 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 54/2007 – 50). Správce daně nemůže přihlížet k námitce plátce, že daň zaplatili přímo jednotliví poplatníci, neboť tato skutečnost nemá žádný vliv na splnění výše uvedené daňové povinnosti náležející výlučně plátcům. Pokud by správce daně mohl v situaci, kdy dospěje k závěru o tom, že plátce daně daň neodvedl, přihlížet k tomu, zda již tato daň v mezidobí byla uhrazena poplatníkem, *„došlo by v konečném důsledku k popření samotného smyslu pozitivní úpravy právního postavení plátce daně a odvodu daně z příjmů ze závislé činnosti plátcem daně realizovaného, neboť by bylo ponecháno zcela na vůli plátce daně, zda své zákonné povinnosti splní či zda příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky vyplatí i spolu s neodvedenou daní daňovému poplatníkovi a ponechá na něm, zda tuto daň řádně odvede.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2007, č. j. 7 Afs 121/2006 – 67).

[27] Povinnost plátce srazit a odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků je vzhledem ke shora uvedenému nutné odlišovat od daňové povinnosti poplatníka, jehož příjem je této dani podroben a daní je tak přímo dotčena jeho majetková sféra. Jedná se tak o dvě odlišné daňové povinnosti rozdílného obsahu, které tíží rozdílné subjekty a které se jiným způsobem dotýkají jejich majetkové sféry; nicméně jedná se o povinnosti, které spolu velmi úzce souvisejí, neboť prostřednictvím záloh sražených a odváděných plátcem je hrazena samotná daň dopadající na příjmy poplatníka (§ 174 odst. 1 daňového řádu).

pokračování

[28] Při srovnání obou uvedených daňových povinností je zřejmé, že primární povinností je povinnost poplatníka založená zdanitelným příjmem ze závislé činnosti, od které je odvozena plátcova povinnost srážet a odvádět zálohy ve smyslu § 38h zákona o daních z příjmů. Jinými slovy řečeno, již ze skutečnosti, že zálohy jsou plátcem sráženy a odváděny na poplatníkovu daň, lze dovodit, že určující je daňová povinnost poplatníka, od které se teprve odvíjí zálohová povinnost plátce.

[29] S ohledem na tyto obecné úvahy, se nabízí dílčí závěr, že vznik povinnosti plátce provést srážku zálohy a tu následně odvést správci daně je zpravidla podmíněn vznikem daňové povinnosti poplatníka. Pokud by poplatník neměl žádný příjem, nevznikla by mu daňová povinnost, a nemohlo by dojít ani ke vzniku povinnosti plátce provést srážku zálohy a tu následně odvést správci daně, protože by neexistovala povinnost, k jejímuž uspokojení by odvedené zálohy měly sloužit. Vznik povinnosti plátce srazit a odvést zálohu by neměl daňové povinnosti poplatníka předcházet.

[30] Z tohoto pohledu nemůže obstát výklad zastávaný krajským soudem a žalobcem, který nemá výslovnou oporu v textu zákona a který přehlíží vzájemný vztah obou povinností, neboť by uvedeným požadavkům vyhovoval pouze za situace, že by došlo k výplatě mzdy k prvnímu dni měsíce následujícího po měsíci, za nějž mzda náleží. Jedině v takovém případě by vznik povinnosti provést srážku záloh a tu odvést správci daně nepředcházel vzniku daňové povinnosti poplatníka.

[31] Uvedeným požadavkům plně odpovídá první v bodě [24] uvedená okolnost pro vznik povinnosti srazit a odvést zálohy, tj. vyplacení příjmu, neboť vyplacením rovněž vznikne daňová povinnost poplatníka, a vznik obou povinností tak spadá v jeden okamžik. Co se týče druhé uvedené okolnosti, tj. zúčtování příjmů plátcem, je pravdou, že tento okamžik bude pravidelně předcházet vzniku daňové povinnosti poplatníka. Nicméně rozdílně od okamžiku, který shledává rozhodným pro vznik zálohové povinnosti krajský soud a žalobce, má tento výslovnou oporu v zákoně a ke vzniku daňové povinnosti poplatníka má podstatně užší vztah, neboť zúčtováním plátce deklaruje, že vznikl nárok na vyplacení zdanitelného příjmu poplatníku a v jaké konkrétní výši.

[32] Opačný výklad předestřený krajským soudem a žalobcem, nemá ke vzniku daňové povinnosti poplatníka vznikající reálným dosažením příjmů bližší vztah, neboť se vždy striktně pojí s prvním dnem měsíce následujícího po měsíci, za který příjem náleží. V tento den však nemusí být výše příjmu či to, zda nárok na něj vůbec vznikl, postaven na jisto. V této souvislosti lze příkladmo poukázat na situaci, kdy mezi zaměstnancem (jako poplatníkem) a zaměstnavatelem (jako plátcem) je sporné, v jaké výši vznikl nárok na vyplacení mzdy, či například na situaci, kdy nenároková složka mzdy musí být nejprve schválena nebo její výše určena nadřízeným zaměstnancem a teprve čeká na toto schválení či určení. Bezvýhradné spojení vzniku povinnosti srážet a odvádět zálohy vždy s prvním dnem následujícím po skončení rozhodného období by v takových případech, kdy ještě dlouho nemusí být jisté, zda a v jakém rozsahu mají být srážky záloh na dani prováděny, postrádalo smysl.

[33] Výklad zastávaný soudem oproti tomu lépe reflektuje soukromoprávní aspekt vztahu mezi poplatníkem a plátcem a obdobné situace do značné míry překonává, neboť

zálohovou povinnost plátce pojí s okamžiky, kdy je již výše příjmu mezi poplatníkem a plátcem zásadně postavena na jisto, tedy na okamžik vyplacení konkrétního příjmu poplatníkovi nebo na okamžik zúčtování příjmu jako závazku vůči poplatníkům, kdy plátce v zásadě uznává, že vznikl nárok na příjem v konkrétní výši.

[34] Ohledně dokumentu „*Pokyn k vyplnění Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2011 nebo za část zdaňovacího období*“, z jehož obsahu stěžovatel dovozuje, že pokud by záloha na daň za měsíc květen 2011 nebyla pohledávkou za majetkovou podstatou, nemohl by správce daně tuto pohledávku v rámci insolvenčního řízení fakticky uplatnit, je nutné souhlasit s žalobcem, že pokyn není pro posouzení věci rozhodný. Nejedná se totiž o právní normu, a postrádá tak obecnou závaznost. Aby byla uvedená stížná námitka relevantní, musela by se opírat o zákonnou úpravu, nikoliv o uvedený dokument bez obecné závaznosti. Argumentaci lze doplnit tak, že pokud by žalobce postupoval při vyplnění vyúčtování dle § 244 odst. 1 daňového řádu v souladu s uvedeným dokumentem, nemusí to nutně znamenat, že jeho postup byl souladný se zákonem, který naopak obecně závazný je.

[35] Závěry vyslovené v rozsudku ve věci sp. zn. 3 Ads 63/2006 nejsou v nyní posuzované věci použitelné, neboť se týkají odlišné problematiky upravené v jiném hmotněprávním právním předpisu a podléhající rovněž jiné procesněprávní úpravě. Uvedený rozsudek však není aplikovatelný ani inspirativně, protože se svými rozhodovacími důvody mívá s nyní řešenou otázkou. V rozsudku je v jedné větě sice uvedeno, že povinnost zaměstnavatele odvést za své zaměstnance pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti vzniká dnem následujícím po posledním dni rozhodného období. Tento závěr ale není blíže odůvodněn, neboť pro posouzení věci nebylo podstatné, ke kterému konkrétnímu dni po skončení rozhodného období vzniká povinnost zaplatit pojistné. Rozsudek se zabýval otázkou, zda pohledávka na úhradu pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti vzniká den za dnem tak, jak jednotlivým zaměstnancům vznikalo právo na výplatu mzdy za vykonanou práci, a proto by pohledávkou za majetkovou postatou měla být jen část z pojistného za měsíc, ve kterém byl prohlášen konkurz podle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů. Závěry rozsudku by byly zcela shodné pro situaci, kdy by povinnost odvést pojistné vznikala první den následujícího měsíce nebo až s vyplacením mzdy. Této otázce proto zjevně nebyla věnována žádná pozornost.

[36] Nejvyšší správní soud se nezabýval námitkou vznesenou ve vyjádření ke kasační stížnosti, že pokud by stěžovatelova pohledávka za měsíc květen 2011 měla být hrazena jinak než obdobné pohledávky za měsíc květen 2011, které byly řádně přihlášeny jinými věřiteli (Všeobecnou zdravotní pojišťovnou a Českou správou sociálního zabezpečení), jednalo by se o jejich diskriminaci, neboť kasační soud je vázán důvody kasační stížnosti, jak je vymezil stěžovatel (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Mimo to uvedená námitka nebyla vznesena žalobcem ani v jeho žalobě. Nejvyšší správní soud se rovněž nezabýval tím, zda je úprava možnosti započtení v insolvenčním zákoně úpravou speciální vůči daňovému řádu, neboť i posouzení této otázky jde nad rámec kasačních důvodů.

pokračování

[37] S ohledem na výše uvedené má Nejvyšší správní soud za to, že krajský soud pochybil, pokud dovodil, že vznik povinnosti srazit a odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků dle § 38 h zákona o daních z příjmů se pojí s prvním dnem měsíce následujícího po měsíci, za který příjem náleží, a proto dovodil, že pohledávka vzniklá na základě této povinnosti není pohledávkou za majetkovou postatou.

[38] S ohledem na to, že rozhodnutí o kasační stížnosti již bylo na pořadu ve smyslu § 56 odst. 1 s. ř. s. věta před středníkem, nebylo třeba se zabývat tím, zda jsou dány důvody pro její přednostní projednání, jak požádal žalobce.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a současně vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je soud vázán výše vysloveným právním názorem zdejšího soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) ohledně okamžiku vzniku daňové povinnosti srazit a odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, při tom musí respektovat meze přezkumu vytyčené žalobními body.

[40] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne podle ust. § 110 odst. 2 s. ř. s. i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 9. dubna 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu