



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Mgr. Jiří Ostravský**, se sídlem Lešetín VI/671, Zlín, insolvenční správce dlužníka RENOMIX s.r.o., IČ 25536711, se sídlem U Dřevnice 436, Zlín, zast. Mgr. Luděk Václavkem, advokátem, se sídlem Václavská 316/12, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 7. 2016, č. j. 29 Af 55/2014 - 47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad pro Zlínský kraj rozhodnutím o přeplatku ze dne 19. 12. 2013, č. j. 1809939/13/3301-24808-802550, (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. 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.

Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že správce daně správně podle § 154 a § 242 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), 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. Podle žalovaného se jednalo o splatné daňové pohledávky, které nebyly pohledávkami za majetkovou podstatou a jejich započtení tak bylo přípustné. Není přitom podstatné, kdy byla podána daňová přiznání, ale skutečnost, že daňové povinnosti, na základě kterých dochází ke vzniku přeplatků nebo nedoplatků, vznikly podle § 3 daňového řádu za období, které končilo nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, a také skutečnost, že v tomto případě na daňovém účtu nebyl evidován vratitelný přeplatek, neboť existovaly nedoplatky, na které byl přeplatek na daň z příjmů právnických osob ve výši 1.101.346 Kč převeden v souladu s § 154 odst. 2 a § 242 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013, do doby přezkoumání pohledávek v přezkumném řízení, které v případě dlužníka proběhlo až dne 21. 6. 2013. Žalovaný se ztotožnil s tím, že správce daně v návaznosti na tento převod přeplatku upravil podle § 192 odst. 4 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění účinném do 31. 7. 2013, přihlášky pohledávek do insolvenčního řízení. Žalovaný dále odmítl, že by správce daně porušil § 140 odst. 2 insolvenčního zákona, neboť byly splněny zákonné podmínky pro započtení pohledávek. Odmítl zároveň námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně jako nedůvodnou s tím, že důvody rozhodnutí jsou ze zmíněného rozhodnutí zřetelné.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 13. 7. 2016, č. j. 29 Af 55/2014 - 47, žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Podle krajského soudu jádro sporu představuje otázka, zda měl být žalobci 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 mohla být daň z příjmů právnických osob využita na úhradu splatných daňových pohledávek, které správce daně evidoval vůči dlužníkovi.

Krajský soud uvedl, že za klíčové je kontextu projednávané věci nezbytné považovat ustanovení § 3 daňového řádu. Vznik přeplatku totiž 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 vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Z ustanovení § 3 daňového řádu tedy ve spojení s § 18 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve znění účinném do 18. 8. 2013, 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. Správce daně, resp. žalovaný, tak správně v intencích § 242 odst. 2 daňového řádu posuzovali 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.

Dále krajský soud zmínil, že „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

pokračování

„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).“ Krajský soud připustil, že úprava materie započtení daňových přeplatků a nedoplatků pro účely insolvenčního řízení v rámci daňového řádu může způsobovat jisté pochybnosti, na druhou stranu upozornil, že 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.

Krajský soud nepřijal žalobcovou argumentaci judikaturou Nejvyššího správního soudu s tím, že považuje odkazy na rozsudky 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, za nepřipadné. Podle krajského soudu by si správce daně neoprávněně zjednával lepší postavení než jiní insolvenční věřitelé, pouze 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 takového se však správce daně v posuzovaném případě nedopustil. Krajský soud dále odkázal na zvláštní pravidlo obsažené v § 242 odst. 2 daňového řádu, které se vztahuje ke kompenzačnímu úkonu správce daně. Podle 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.).

Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V ní namítl, že rozsudek krajského soudu je i přes jeho značný rozsah nepřezkoumatelný. Krajský pochybil, pokud se zabýval jen úpravou obsaženou v daňovém řádu a nezohlednil úpravu insolvenční. Stěžovatel podotkl, že daňové nedoplatky na daň z přidané hodnoty a silniční daň představují tzv. předinsolvenční pohledávku. Z povahy věci se pak u daně z přidané hodnoty za období srpen 2012 až prosinec 2012 jedná o splatnou daňovou pohledávku, která není pohledávkou za majetkovou podstatou a proti takové pohledávce je možné započítat jen tzv. předinsolvenční přeplatek. *„Krajský soud však na rozdíl od žalobce dále tvrdí, že v přítomném případě jde o započtení předinsolvenčního přeplatku proti předinsolvenční pohledávce, když přeplatek na dani z příjmu je nutné ve výše zmíněných intencích považovat za předinsolvenční přeplatek s ohledem na vznik relevantní daňové povinnosti podle ust. § 3 daňového řádu.“* Výklad krajského soudu stěžovatel odmítl a zdůraznil, že daňový přeplatek dlužníka na dani z příjmů právnických osob představuje tzv. zapodstatový přeplatek, který vznikl až v době po rozhodnutí o úpadku tj. po 12. 4. 2013. Podle stěžovatele tuto skutečnost potvrzuje, že uvedený přeplatek nebyl evidován ke dni předcházejícímu zjištění úpadku dlužníka a že vznikl až na základě daňového tvrzení dlužníka, které učinil až po účinnosti rozhodnutí o úpadku. S názorem krajského soudu, že daňová evidence má jen deklaratorní charakter, stěžovatel nesouhlasil a dále doplnil, že o

daňovém přeplatku je možné hovořit teprve až v situaci, kdy je učiněno daňové tvrzení. Poukázal v této souvislosti na komentářovou literaturu, podle které teprve až s koncem daňového období dochází ke vzniku nesplatné daňové pohledávky, neboť až do jejího vyměření není postaveno najisto, jaká je její skutečná výše. *„Jelikož bylo insolvenčním dlužníkem 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, nemohl před uvedenými daty podání vzniknout a také nevznikl na osobním daňovém účtu insolvenčního dlužníka žádný vyměřený a evidovaný přeplatek, neboť do data podání řádného daňového tvrzení nemohla správci daně vzniknout ani žádná daňová pohledávka za daň z příjmu právnických osob za dané zdaňovací období.“*

Stěžovatel dále namítl, že *„[a]ž 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 insolvenčního dlužníka, na základě které vznikl a byl vyměřen přeplatek na dani. Bez vyměření výše daňové pohledávky se však nemůže mluvit 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.“*

Stěžovatel odmítl postup krajského soudu, který s odkazem na specialitu ustanovení daňového řádu odmítl aplikovat v projednávané věci § 140 insolvenčního zákona. Rovněž ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 64/2011 - 55, na který krajský soud odkázal, není podle stěžovatele přílehlavý; navíc se tento rozsudek věnuje předchozí úpravě v zákoně o správě daní a poplatků. Stěžovatel namítl, že není v insolvenčním řízení možné zvýhodňovat jednotlivé skupiny věřitelů, jak k tomu došlo v případě správce daně. Upozornil také na tu skutečnost, že správce daně neučinil oznámení o převedení přeplatku daně v době do rozhodnutí o způsobu řešení úpadku a že tudíž nebyly splněny podmínky předpokládané insolvenčním zákonem k započtení a pohledávka dlužníka na vrácení přeplatku proto nemohla zaniknout. Stěžovatel zdůraznil, že *„[s] ohledem k dikci ust. § 140 odst. 2 IZ muselo být oznámení o použití přeplatku učiněno až po účinnosti rozhodnutí o způsobu řešení úpadku (tj. 12. 4. 2013)“*. Podle stěžovatele oznámení o použití přeplatku není nic jiného, než jednostranný projev vůle směřující k započtení a podle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona je započtení pohledávek přípustné pouze, pokud podmínky pro započtení byly splněny před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku. Započtení provedené správcem daně je z hlediska slučitelnosti s ust. § 140 odst. 2 IZ vadné v tom, že správce daně provedl kompenzační úkon (vyrozumění o převedení přeplatku) dne 30. 5. 2013, kdy žalobci zaslal oznámení o převedení přeplatku, tedy až po rozhodnutí o způsobu řešení úpadku. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na rozhodnutí Vrchního soudu v Olomouci ze dne 28. 4. 2009, sp. zn. 2 VSOL 106/2009-B-26, které vadnost

pokračování

postupu správce daně potvrzuje. Kompenzační úkon ve formě oznámení o převedení přeplatku tedy byl proveden až po lhůtě, a proto mu nelze přičítat právní následky.

Stěžovatel proto Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 7. 2016, č. j. 29 Af 55/2014 - 47, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že „(...) *trvá na svých závěrech ohledně přeplatku na dani z příjmů právnických osob, který unikl z aktivit žalobce z období před rozhodnutím o úpadku a váže se k daňovým povinnostem žalobce vzniklým za zdaňovací období přede dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku, stejně tak jako na správnosti jeho převodu v souladu s ust. § 154 odst. 2 a § 242 odst. 2 daňového řádu před datem konání průzkumného 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 a daň silniční.*“ Podle žalovaného je stěžejní, že daňové pohledávky vznikly do 11. 4. 2013 a byly přihlášeny do insolvenčního řízení a následně po převedení přeplatku byly přihlášky upraveny a doplněny v souladu s insolvenčním zákonem. Žalovaný považuje za rozhodující, že daňové povinnosti, na základě kterých vznikl přeplatek či nedoplatek, nastaly podle § 3 daňového řádu za období, které končí nejpozději přede dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, tj. do 11. 4. 2013. Významná je podle žalovaného rovněž skutečnost, že na osobním daňovém účtu stěžovatele nebyl evidován vratitelný přeplatek. Žalovaný odmítl stěžovatelovu námitku, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, neboť stěžovatel navíc ani neuvádí, v čem konkrétně má nepřezkoumatelnost rozsudku spočívat. Žalovaný pak plně souhlasí s vypořádáním žalobních námitek ze strany krajského soudu i v otázkách vzniku přeplatku, jeho splatnosti i rozdílu mezi přeplatkem a vratitelným přeplatkem, jakož i v kasační stížnosti namítané rovnosti věřitelů. Nejvyššímu správnímu soudu proto žalovaný navrhl, aby kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že ji stěžovatel podal z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „*[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. „*[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“

Kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu správního spisu vyplývá, 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. 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. a insolvenčním správcem byl ustanoven Mgr. Jiří Ostravský.

Dne 12. 3. 2013 daňový dlužník podal v zákonné lhůtě daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012. Správce daně mu ke dni 13. 5. 2013 vyměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 45.325.249 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 podle § 139 a § 140 daňového řádu. Dne 23. 4. 2013 podal žalobce v souladu s § 244 odst. 1 daňového řádu 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 mu vyměřil ke dni 13. 5. 2013 za část zdaňovacího období od 1. 1. 2013 do 11. 4. 2013 v souladu s § 139 a § 140 daňového řádu daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 4.073.379 Kč.

V průběhu roku 2012 uhradil dlužník zálohy na daň z příjmů právnických osob, 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). 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 proto 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. Úrok z prodlení byl předepsán na osobním daňovém účtu dne 11. 4. 2013 a byl sdělen odvolateli platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 23. 4. 2013, č. j. 931683/13/3301-24808-802550. Podle správce daně se nejednalo o pohledávku za majetkovou podstatou a tudíž byla přihlášena do insolvenčního řízení (příhláška pohledávky ze dne 6. 5. 2013).

Podle žalovaného tak byl dne 13. 5. 2013 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.

pokračování

Dne 23. 4. 2013 podal žalobce daňové přiznání k dani silniční za část zdaňovacího období od 1. 1. 2013 do 11. 4. 2013. Daňovou povinnost ve výši 2.000 Kč správce daně vyměřil 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, přičemž 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 (příhláška pohledávky podaná ke Krajskému soudu v Brně ze dne 6. 5. 2013, č. j. 1059685/13/3301-25201-707340).

Příhláškou 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.

Následně správce daně podle § 154 a § 242 daňového řádu 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, a to do doby přezkoumání pohledávek v přezkumném řízení, které v případě dlužníka proběhlo až dne 21. 6. 2013. Správce daně v návaznosti na tento převod přeplatku upravil dle § 192 odst. 4 insolvenčního zákona přihlášky pohledávek do insolvenčního řízení. Původně přihlášená pohledávka na dani z přidané hodnoty ve výši 4.902.053 Kč přitom byla kromě snížení z titulu převodu přeplatku na dani z příjmů právnických osob snížena i z důvodu přeplatků 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.

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“.

Podle § 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“.

Podle § 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“.

Podle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona „[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“.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce stěžovatele, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Z rozsudku krajského soudu vyplývají důvody, které vedly

k jeho vydání a je z něj zřejmé i posouzení věci z hlediska insolvenčního zákona, jehož nevypořádání namítal stěžovatel.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že přeplatek na dani z příjmů právnických osob evidovaný na jeho daňovém účtu měl představovat přeplatek, který vznikl až v době po rozhodnutí o úpadku a jeho řešení konkurzem (konkrétně tedy od 12. 4. 2013). Jak již správně upozornil krajský soud, na povahu přeplatku nemá vliv, že nebyl na příslušném osobním daňovém účtu evidován před účinností rozhodnutí o úpadku ani to, že o daňových tvrzeních stěžovatele týkajících se daně z příjmů právnických osob za rok 2012 a za období od 1. 1. 2013 do 11. 4. 2013 bylo rozhodnuto po prohlášení konkursu.

Rozhodující je podle Nejvyššího správního soudu znění § 3 daňového řádu, podle kterého „[d]aňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající“. Proto předmětný přeplatek na dani z příjmů právnických osob vznikl okamžikem získání příjmu (výnosu), který podle zákona o daních z příjmů podléhal dani, jak vyplývá zejména z § 3 a 18 tohoto zákona. Tyto příjmy byly dosaženy v kalendářním roce 2012, tedy ještě před účinností rozhodnutí o úpadku. To samé se týká i splatných daňových pohledávek, na jejichž úhradu byl daný přeplatek použit a které byly řádně přihlášeny do insolvenčního řízení. Na základě ustanovení § 21 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, totiž daňová povinnost podle tohoto zákona vzniká uskutečněním zdanitelného plnění. Jestliže se tedy pohledávky týkaly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od srpna 2012 do prosince 2012, je zřejmé, že uvedené daňové povinnosti vznikly taktéž v roce 2012. Podle § 8 odst. 1 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, vzniká daňová povinnost počínaje kalendářním měsícem, v němž byly splněny rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1 tohoto zákona. Rozhodnými skutečnostmi jsou existence vozidla registrovaného a provozovaného v České republice a jeho používání k podnikání, k jiné samostatné výdělečné činnosti či v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání. Uvedené rozhodné skutečnosti byly přitom nepochybně splněny v době od 1. 1. 2013 do 11. 4. 2013, za které byla stěžovateli vyměřena silniční daň představující další pohledávku přihlášenou do insolvenčního řízení. Stejným způsobem nahlíží na okamžik vzniku daňové povinnosti i komentáře k § 3 daňového řádu (srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M., Daňový řád, Komentář, II. díl, Praha, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, a Kobík, J.; Kohoutková, A., Daňový řád s komentářem, 2. aktualizované vydání, ANAG, 2013).

Správce daně, resp. žalovaný tedy správně posoudil vzájemnou započitatelnost přeplatku na dani z příjmů právnických osob a nedoplatku na dani z přidané hodnoty a dani silniční podle § 242 odst. 2 daňového řádu. Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud doplňuje, že teprve v případě zjištění existence vratitelného přeplatku by bylo nezbytné postupovat podle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona, což v případě přeplatku nikoliv vratitelného nebylo možné. Ostatně na tuto skutečnost stěžovatele upozornil i krajský soud, který navíc odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015 - 18, dostupný na www.nssoud.cz, podle kterého se „[z]a majetek daňového subjektu pro potřeby insolvenčního řízení považuje pouze přeplatek, který je vratitelný

pokračování

(§ 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).“

Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti o správnosti závěru krajského soudu, že úprava obsažená v § 242 daňového řádu je ve vztahu k insolvenčnímu zákonu úpravou speciální a odkazuje proto na podrobné vypořádání této námitky krajským soudem, se kterým se ztotožňuje.

Lichá je i námitka stěžovatele, že správce daně svým postupem v rámci insolvenčního řízení získal výhodnější postavení proti jiným insolvenčním věřitelům. Správce daně totiž uplatnil pohledávky, které nejsou pohledávkami za podstatou, v souladu s daňovým řádem a insolvenčním zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, bod 19).

Zdejší soud konstatuje, že správce daně započtení provedl v souladu s § 242 odst. 2 daňového řádu, neboť přeplatek použil na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou ještě před jejich přezkoumáním v rámci přezkumného jednání. Správce daně splnil i další požadavky nezbytné pro započtení pohledávky včetně jejího přihlášení do insolvenčního řízení.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou stěžovatele, že krajský soud nesprávně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 64/2011 - 55. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že krajský soud využil zmíněný rozsudek vztahující se k úpravě v zákoně o správě daní a poplatků na novější úpravu v daňovém řádu jen podpůrně. Se závěry, které učinil krajský soud z tohoto judikátu, se pak Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

Jelikož kasační námitky kopírují námitky obsažené již v žalobě a Nejvyšší správní soud se ztotožnil s jejich obsáhlým a detailním vypořádáním provedeným krajským soudem, odkazuje Nejvyšší správní soud v dalším na základě zásady procesní ekonomie rovněž na obsah odůvodnění napadeného rozsudku.

S ohledem na všechny uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. září 2016

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu