



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **KONREO, v. o. s.**, se sídlem Dobrovského 1310/64, Brno, insolvenční správce společnosti FAU s. r. o., se sídlem Pekařská 1639/79a, Opava, zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 8. 2023, č. j. 25 Af 40/2022-31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 24. 10. 2022, č. j. 4066480/22/3202-80548-805096, žalovaný zamítl námitku žalobce ze dne 28. 7. 2022 proti vyrozumění správce daně o výši úroku z vratitelného přeplatku ze dne 23. 6. 2022, č. j. 2749488/22/3202-80548-802538.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji zamítl rozsudkem ze dne 31. 8. 2023, č. j. 25 Af 40/2022-31.

[3] Krajský soud uvedl, že pro právní posouzení dané věci je zásadní § 154 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jež ve

druhé větě stanoví, že za den úhrady nedoplatku převodem přeplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku; jinak den vzniku nedoplatku. Použil-li správce daně přeplatek na úhradu nedoplatku, vzhledem ke dni vzniku nedoplatků po dni vzniku přeplatku, nemohl jinak než použít přeplatek až ke dni vzniku nedoplatku, jak předpokládá předmětné zákonné ustanovení. Podle krajského soudu je vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 20. 12. 2021 zcela logickým a správným postupem správce daně, neboť převedení přeplatku na nedoplatky na jiných osobních daňových účtech či u jiného správce daně představuje zákonem upravený postup, který nevyžaduje vydání rozhodnutí. Proto, ačkoliv tedy správce daně evidoval ke dni 30. 8. 2017 přeplatek, tento byl v průběhu let 2017 až 2020 konzumován jednotlivými nedoplatky, právě s ohledem na § 154 odst. 5 daňového řádu, neboť nastala zákonem předpokládaná situace, tedy vznik nedoplatků po vzniku přeplatku. K žalobní námitce stran opomenutí postavení žalobce jako insolvenčního dlužníka krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 4 Afs 176/2016-27, jímž je postaveno na jisto, že za majetek daňového subjektu pro potřeby insolvenčního řízení se považuje pouze přeplatek, který je vratitelný. 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.

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatel namítal, že rozsudek krajského soudu je částečně nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se nevypořádal se všemi žalobními námitkami a de facto v podstatné části zkopíroval odůvodnění rozsudku ze dne 3. 8. 2023, č. j. 25 Af 24/2022-42, kterým částečně vyhověl a částečně zamítl správní žalobu stěžovatele proti vyrozumění o převedení přeplatku (resp. rozhodnutí o námitce proti uvedenému vyrozumění). Ačkoliv se jedná o velmi úzce související kauzy a základ argumentace stěžovatele byl v obou případech totožný, tak stěžovatel v tomto řízení (nad rámec řízení vedeném krajským soudem pod sp. zn. 25 Af 24/2022) uplatnil také námitku, že pro posuzování běhu doby pro určení úroku z vratitelného přeplatku je podstatná aktivita správce daně, spočívající v administrativním úkonu, na základě kterého k převodu přeplatku reálně dojde a správce daně v důsledku toho ztratí dispozici s finančními prostředky. Takovýto úkon však správce daně učinil až 20. 12. 2021, a proto do této doby stěžovateli plynul úrok z vratitelného přeplatku. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na skutečnost, že sám žalovaný správně v napadeném rozhodnutí uvedl, že úrok z vratitelného přeplatku náleží daňovému subjektu do dne jeho použití, nicméně žalovaný za den použití přeplatku nesprávně považuje den splatnosti jednotlivých povinností, na jejichž úhradu byl přeplatek převeden, neboť ke dni splatnosti jednotlivých daňových povinností správce daně zaevidoval úhradu těchto povinností, aniž by však v té době reálně z jeho strany k použití přeplatku došlo. Rozhodná je podle stěžovatele skutečnost, že přeplatek správce daně převedl až dne 20. 12. 2021, a nikoliv ke dni splatnosti jednotlivých daňových povinností. Úrok by tedy měl vznikat až do okamžiku reálného provedení úkonu, nikoliv do dne původní splatnosti.

pokračování

[6] Stěžovatel dále uvedl, že nesouhlasí se závěry krajského soudu, neboť přeplatek společnosti FAU s.r.o. (dále též „daňový subjekt“) ke dni 24. 8. 2017 existoval a nadto byl zjevně vratitelný ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud nepřihlédl ke skutečnosti, že se správce daně již pokusil použít přeplatek na jiné daňové nedoplatky stěžovatele (tento pokus byl shledán nezákonným odvolacím správcem daně rozhodnutím ze dne 9. 9. 2021, č. j. 29601/21/5300-22442-711492), a proto z pohledu správce daně byl předmětný přeplatek v časovém období minimálně mezi 25. 10. 2017 do 9. 9. 2021 použit na úhradu daňových nedoplatků stěžovatele (pohledávek nikoliv za majetkovou podstatou), a nikoliv na daňové nedoplatky stěžovatele, které jsou vymezeny ve vyrozumění o převedení přeplatku (pohledávky za majetkovou podstatou). S ohledem na to, že podle § 109 odst. 5 daňového řádu odvolání nemá odkladný účinek, je pak nutno dojít k závěru, že přeplatek daňového subjektu minimálně do dne 9. 9. 2021 (z pohledu stěžovatele spíše do dne 20. 12. 2021, jako do doby nového vyrozumění o převedení přeplatku) nemohl být použit na úhradu zapodstatovaných daňových nedoplatků stěžovatele, neboť byl (byť nezákonně) použit na úhradu jiných nezapodstatovaných daňových nedoplatků stěžovatele.

[7] Stěžovatel dále uvedl, že „fiktivním“ použitím přeplatku se zpětnou účinností se správce daně pokusil vyhnout úroku z vratitelného přeplatku, neboť ačkoliv správce daně reálně zadržoval přeplatek v rozporu se zákonem minimálně do dne 9. 9. 2021, tak na základě vyrozumění o převedení přeplatku deklaruje použití přeplatku k různým datům v průběhu let 2017-2020.

[8] Závěrem stěžovatel shrnul, že správce daně tímto postupem neoprávněně zkrátil dobu, po kterou zadržoval vratitelný přeplatek, za kterou do majetkové podstaty stěžovateli náleží odpovídající úrok z vratitelného přeplatku a de facto zkrátil uspokojení ostatních věřitelů, mezi které by byl úrok z vratitelného přeplatku poměrně rozdělen.

[9] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s argumentací uvedenou v napadeném rozsudku ztotožňuje a považuje ji za přílehlavou. Pokud jde o tvrzení stěžovatele, že převedením přeplatku se zpětnou účinností se žalovaný pokusil vyhnout úroku z vratitelného přeplatku v důsledku pozdějšího neoprávněného použití přeplatku k úhradě jiných nedoplatků, zůstává tímto nedotčeno ust. § 154 odst. 5 daňového řádu, které má kogentní povahu a z něhož den úhrady nedoplatku převodem přeplatku (a tedy i zpětná účinnost) jednoznačně vyplývá. Pokud jde o argumentaci, že žalovaný tímto postupem neoprávněně zkrátil dobu, po kterou zadržoval vratitelný přeplatek, za kterou do majetkové podstaty úpadce náleží odpovídající úrok z vratitelného přeplatku, a de facto zkrátil uspokojení ostatních věřitelů, žalovaný dodal, že práva ostatních věřitelů nejsou předmětem řízení o žalobě, o které soud rozhodoval. K údajné nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku způsobené tím, že se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami, žalovaný uvedl, že není povinností soudu, aby reagoval jednotlivě na každou žalobní námitku a popsal, proč není důvodem pro vyhovění žalobě. Pokud je v odůvodnění

předestřena protiargumentace, která je natolik robustní, že takovou argumentaci k jednotlivým žalobním námitkám nevyžaduje, tzn. je z ní zřejmý důvod, který činí relevantním toliko žalobní námitky podřaditelné pod určitý typový znak, je reakce na jednotlivé žalobní námitky takto nepodřaditelné nadbytečná. V daném případě je tímto důvodem kogentní charakter § 154 odst. 5 daňového řádu definujícího den úhrady daňového nedoplatku, kdy s ohledem na formulaci tohoto zákonného ustanovení je údajně nevypořádaná žalobní argumentace s otázkou rozhodnou pro důvodnost žaloby mimoběžná. Další argumentace předestřená v kasační stížnosti pak podle žalovaného představuje pouhou polemiku s právním názorem obsaženém v napadeném rozsudku. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Úvodem Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Ačkoli se krajský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení (či jeho doplnění), je z napadeného rozsudku jasně patrné, že se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že úrok z vratitelného přeplatku vzniká ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, a končí dnem jeho použití, tj. dnem kdy byl vratitelný přeplatek konzumován jednotlivými nedoplatky – tedy dnem splatnosti jednotlivých daňových nedoplatků, nikoli dnem vydání vyrozumění o převedení přeplatku či jiného administrativního úkonu správce daně. Nepřezkoumatelné totiž není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, publ. pod č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž krajský soud své rozhodnutí založil, je potom otázkou zákonnosti jeho rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti.

[14] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k věcnému přezkumu napadeného rozsudku v rozsahu stěžovatelem uplatněných námitek. Podstatou sporu je otázka určení konce doby úročení, tedy stanovení okamžiku, do kterého daňovému subjektu náleží úrok z vratitelného přeplatku.

[15] Podle § 154 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020: „*Správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu*

pokračování

použit, ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije.“

[16] Podle § 154 odst. 5 daňového řádu: *„O převedení přeplatku podle odstavců 2 a 4, jehož výše přesahuje částku 1 000 Kč, se daňový subjekt vyrozumí. Za den úhrady nedoplatku převodem přeplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku; jinak den vzniku nedoplatku.“*

[17] Podle § 253a odst. 1 daňového řádu: *„Základem pro výpočet úroku z vratitelného přeplatku je vratitelný přeplatek, který nebyl v souladu se zákonem vrácen, použit nebo převeden.“*

[18] Podle § 253a odst. 2 daňového řádu: *„Úrok z vratitelného přeplatku vzniká ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho vrácení, použití nebo převedení.“*

[19] K stěžovatelem namítanému neoprávněně použitému přeplatku, resp. okamžiku použití přeplatku se zpětnou účinností a s tím spojeného určení konce doby úročení Nejvyšší správní soud uvádí, že existují-li nedoplatky daného daňového subjektu a vznikne na některém z osobních daňových účtů přeplatek, správce daně jej bezodkladně převede. Bez ohledu na to, kdy reálně k převodu dojde, nastává den úhrady uspokojených nedoplatků dnem následujícím po vzniku přeplatku. Pokud v době vzniku přeplatku neexistuje žádný evidovaný ani přihlášený nedoplatek, avšak v mezích, než je přeplatek, který má status vratitelného přeplatku, vrácen, dojde ke vzniku nedoplatku na jiné dani, bude přeplatek převeden a den úhrady nastane ke dni vzniku nedoplatku. Uvedená právní konstrukce předpokládá, že ke dni platby dojde vždy v daný okamžik, a to bez ohledu na to, zda k reálnému převedení částky dojde později.

[20] Správce daně při převádění přeplatku na daňové nedoplatky vyšel ze skutečnosti, že daňovému subjektu vznikl přeplatek již ke dni podání žádosti (dne 24. 8. 2017, věcně a místně příslušnému správci daně postoupena žádost dne 30. 8. 2017), tzn. že ke dni vzniku jednotlivých daňových nedoplatků tento přeplatek existoval, a proto jej byl správce daně povinen převést k jejich úhradě a současně ukončit úročení úrokem z vratitelného přeplatku.

[21] V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 Afs 235/2014-65, ve kterém je uvedeno, že *„přeplatek se nestává vratitelným na základě rozhodnutí správce daně, ale přímo ze zákona okamžikem svého vzniku, v případě že nedošlo k jeho konzumaci jednotlivými nedoplatky, tedy v případě, kdy i po započtení všech v úvahu připadajících daňových pohledávek u daného správce daně, příp. i u správce daně, který požádá o použití přeplatku na jím evidované nedoplatky, nadále existuje kladná hodnota na kreditní straně osobního daňového účtu. Převedení přeplatku na nedoplatky na jiných osobních daňových účtech či u jiného správce daně představuje zákonem upravený postup, který nevyžaduje vydání rozhodnutí.“* Tento názor byl následně potvrzen např. v rozsudcích ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017-106, či ze dne 22. 5. 2018, č. j. 9 Afs 177/2017-95.

[22] Základem pro výpočet úroku z vratitelného přeplatku je vratitelný přeplatek, který nebyl v souladu se zákonem vrácen, použit nebo převeden. Přeplatek není vratitelným,

jakmile je použit, popř. převeden na úhradu jiného nedoplatku. Tímto končí doba úročení, tedy v momentě, kdy je platební povinnost správce daně splněna. Konec prodlení nastane zpravidla tím, že dojde k vrácení vratitelného přeplatku. Není nicméně vyloučeno, že v mezidobí vznikne daňovému subjektu novější nedoplatek, na který bude vratitelný přeplatek (nebo jeho část) převeden. Platí tedy, že všechny zákonem předvídané způsoby konzumace vratitelného přeplatku znamenají ukončení doby prodlení, za kterou úrok z vratitelného přeplatku vzniká. V případě daňového subjektu byl vratitelný přeplatek ze zákona konzumován nedoplatky, které vznikly daňovému subjektu po uplynutí lhůty k vrácení vratitelného přeplatku, a ke dni jejich úhrady tak byla doba úročení ukončena.

[23] Lze tedy shrnout, že je povinností správce daně, pokud existuje na osobních daňových účtech daňového subjektu přeplatek, tento přeplatek převést na úhradu daňových nedoplatků v souladu s § 154 daňového řádu. Přeplatek daňového subjektu existoval ke dni 24. 8. 2017, resp. 30. 8. 2017. Vzhledem ke skutečnosti, že od roku 2017 do roku 2020 vznikly nedoplatky daňového subjektu, byl přeplatek těmito nedoplatky ze zákona průběžně konzumován. Nelze tedy po správci daně požadovat konec doby úročení úrokem z vratitelného přeplatku až ke dni vydání vyrozumění o převedení přeplatku, tedy ke dni 20. 12. 2021, jelikož byl přeplatek již dříve převeden na úhradu nedoplatků daňového subjektu, a to se dnem úhrady odpovídajícím § 154 odst. 5 daňového řádu. Správce daně proto nepochybil, když úrok z vratitelného přeplatku počítal do dne převedení částí přeplatku na jednotlivé nedoplatky, tj. do dne splatnosti jednotlivých daňových povinností, nikoliv do dne vydání vyrozumění o převedení přeplatku. K tomu je třeba opakovaně zdůraznit, že v případě převedení přeplatku na nedoplatky se jedná o zákonný postup, který nevyžaduje vydání rozhodnutí.

[24] Námitkou stěžovatele, že přeplatek daňového subjektu minimálně do dne 9. 9. 2021 (z pohledu stěžovatele spíše do dne 20. 12. 2021, jako do doby nového vyrozumění o převedení přeplatku) nemohl být použit na úhradu zapodstatovaných daňových nedoplatků, neboť byl (byť nezákonně) použit na úhradu jiných nezapodstatovaných daňových nedoplatků, se Nejvyšší správní soud pro její nepřípustnost nemohl zabývat. Jedná se totiž o námitku, kterou stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[25] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[26] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

pokračování

David Hipšr
předseda senátu