



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Pavla Molka a Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Mgr. Jan Urban**, advokát se sídlem Haškova 1714/3, Hradec Králové, insolvenční správce dlužníka NPJA, s.r.o., se sídlem Kalendova 688/11, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2013, čj. 19888/13/5000-14303-711377, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2015, čj. 31 Af 51/2013 – 22,

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. Relevantní skutkové okolnosti vyplývající ze správního spisu

[1] Usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2010, čj. KSHK 45 INS 7835/2010-A-17, byl zjištěn úpadek společnosti NPJA, s.r.o. (dále jen „dlužník“); dne 19. 10. 2010 proběhlo přezkumné jednání podle § 190 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). Dne 4. 3. 2011 podal žalobce jménem dlužníka daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010 s vykázaným nadměrným odpočtem. Platebním výměrem Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „finanční úřad“) ze dne 16. 3. 2011, čj. 99182/11/228914601107, byl vyměřen nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 19 100 Kč. Za zdaňovací období prosince 2008 podal žalobce dodatečné daňové přiznání dne 17. 3. 2011; nadměrný odpočet ve výši 86 398 Kč byl dlužníkovi doměřen dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 4. 2011, čj. 157503/11/228914603152.

[2] Finanční úřad následně podal podnět k prohlášení nicotnosti platebních výměrů, neboť ukončením přezkumného jednání došlo podle § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, k naplnění překážky pro vydání rozhodnutí v nalézacím řízení ohledně pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Finanční ředitelství v Hradci Králové

(dále jen „finanční ředitelství“) rozhodnutími ze dne 26. 9. 2011, čj. 5385/11-1500-608960 a čj. 5345/11-1500-608960, prohlásilo nicotnost platebních výměrů. Krajský soud rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení rozsudkem ze dne 24. 7. 2012, čj. 31 Af 120/2011 – 23. Na základě podnětu k nařízení přezkoumání platebních výměrů finančního ředitelství nařídilo přezkoumání; dne 21. 12. 2012 finanční úřad platební výměry zrušil rozhodnutími čj. 482241/12/228912604080 a čj. 482266/12/228912604080, proti kterým se žalobce odvolal.

[3] Žalovaný (dále „stěžovatel“) odvolání rozhodnutím ze dne 31. 7. 2013, čj. 19888/13/5000-14303-711377 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), zamítl a napadená rozhodnutí finančního úřadu potvrdil, neboť ukončením přezkumného jednání v insolvenčním řízení dochází podle § 243 odst. 2 daňového řádu k zastavení nalézacího řízení týkajícího se všech daňových povinností, které vznikly na základě relevantních skutečností do dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, a to včetně daňových pohledávek daňového subjektu.

II. Řízení před krajským soudem

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce ke krajskému soudu žalobu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v níž zpochybňoval právní názor stěžovatele, podle kterého se § 243 odst. 2 daňového řádu vztahuje též na daňové řízení týkající se tvrzeného přeplatku.

[5] Krajský soud ve vztahu k výkladu § 243 odst. 2 daňového řádu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, čj. 6 Afs 57/2015 – 26. Zde Nejvyšší správní soud v obdobném případě dovodil, že pojem daňová pohledávka je nutno vykládat jako právo správce daně na plnění ze strany dlužníka. Pokud tedy daňový subjekt tvrdí naopak existenci přeplatku, nejedná se o daňovou pohledávku, § 243 odst. 2 daňového řádu se neuplatní a nalézací řízení není důvod zastavit. Krajský soud dospěl k závěru, že důvody, jež stěžovatele vedly ke zrušení platebních výměrů, jsou v zásadním rozporu s právním názorem Nejvyššího správního soudu, zrušil proto stěžovatelovo rozhodnutí a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[6] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností z důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V ní uvádí, že výklad § 243 odst. 2 daňového řádu v rozsudku čj. 6 Afs 57/2015 – 26, ze kterého krajský soud v kasační stížností napadeném rozsudku vycházel, není správný, a to jak z hlediska jazykového, tak systematického a teleologického.

[7] Úprava Hlavy VII dílu 2 daňového řádu je podle stěžovatele koncipována tak, že primárně reflektuje postavení správce daně coby věřitele uplatňujícího pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení. Pouze jazykovým výkladem nelze spolehlivě uzavřít, že § 243 odst. 2 daňového řádu na základě toho, že obsahuje termín „*pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou*“, vylučuje aplikaci na pohledávky daňového subjektu vůči správci daně. Stěžovatel s poukazem na komentář k § 153 odst. 2 daňového řádu upozorňuje na to, že vzhledem k tomu, že vlastní daň nemusí být vždy nárokem veřejného rozpočtu na úhradu určité částky, ale může být i vratkou rozpočtu, může se nazíráni na to, co je pohledávkou a co dluhem, otočit – u daňových odpočtů vzniká daňovému subjektu daňová pohledávka a veřejnému rozpočtu, reprezentovanému správcem daně, vzniká daňový dluh (viz Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. II. Díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 926–927).

[8] Z pohledu systematického je ustanovení, z něhož Nejvyšší správní soud čerpá definici daňové pohledávky, zařazeno do části daňového řádu upravující řízení při placení daní.

pokračování

V rámci nalézacího řízení však lze s termínem daňová pohledávka operovat pouze obecně, bez možnosti specifikovat, kdo je oprávněným, neboť není možné posoudit, zda bude výsledkem vyměření daně přeplatek nebo nedoplatek. Termínem pohledávka v § 243 odst. 2 daňového řádu je proto možné rozumět i daňovou pohledávku daňového subjektu, která se z hlediska svého vzniku váže k období před vydáním rozhodnutí o úpadku. Jazykový výklad § 243 odst. 2 daňového řádu rovněž nepřipouští možnost vést nalézací řízení poté, co bylo ukončeno přezkumné jednání. I pokud by dané ustanovení upravovalo postup pouze v souvislosti s daňovou pohledávkou správce daně, nelze akceptovat, aby bylo nalézací řízení zastavováno teprve po zjištění existence nedoplatku. Argumentaci Nejvyššího správního soudu ustanovením § 243 odst. 1 daňového řádu, podle kterého lze po zahájení insolvenčního řízení zahájit daňové řízení a pokračovat v něm, lze pak použít pouze podpůrně, a to za předpokladu, že z *legis specialis* obsaženého v § 243 odst. 2 daňového řádu nelze dovodit opak.

[9] Z teleologického výkladu podle stěžovatele vyplývá, že výše zmíněné argumenty odrážejí úmysl zákonodárce vytvořit procesní překážku v možnosti vést nalézací řízení po ukončení přezkumného jednání, a to bez ohledu na jeho výsledek. Tím, že se nalézací řízení zastavuje *ex lege*, není správci daně dán prostor pro uvážení, zda bude ve vyměřování daně pokračovat. Správní orgán by takovou úvahu mohl opřít pouze o existenci pravděpodobnosti, že daňovému subjektu bude stanovena daňová povinnost a správci daně vznikne daňová pohledávka. Postup zastávaný stěžovatelem tedy přispívá k dosažení právní jistoty účastníků insolvenčního i daňového řízení. Oproti tomu výklad Nejvyššího správního soudu by vedl k paradoxní situaci, neboť správce daně by v případě nalézacího řízení vedeného po ukončení přezkumného jednání, jež by vyústilo ve stanovení daňové povinnosti a tudíž zastavení řízení, učinil veškeré kroky k tomu vedoucí v rozporu s § 243 odst. 2 daňového řádu a se zásadami hospodárnosti a procesní ekonomie.

[10] O záměru zákonodárce vyloučit možnost vést nalézací řízení po přezkumném jednání svědčí i ustanovení § 244 odst. 1 daňového řádu upravující podávání daňových tvrzení za období před vydáním rozhodnutí o úpadku. To je koncipováno tak, aby nedocházelo k situacím, kdy je daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího účinnosti rozhodnutí o úpadku a za kterou daňové tvrzení dosud nebylo podáno, podáváno ve fázi, kdy již není možné případnou pohledávku správce daně uplatnit. Pokud by byla připuštěna možnost vyměření daně za období před rozhodnutím o úpadku na základě daňového tvrzení podaného po přezkumném řízení, postrádá smysl úprava v § 244 odst. 1 a § 242 odst. 2 daňového řádu, neboť možnost započtení přeplatku vzniklého na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, je časově omezena. Podáváním daňového tvrzení podle § 244 odst. 1 daňového řádu několik měsíců či let po rozhodnutí o úpadku by tedy mohlo docházet k obcházení účelu zákona tak, aby byla vyloučena možnost provést započtení případného přeplatku na nedoplatek daňového subjektu.

[11] Z § 242 odst. 2 daňového řádu nevyplývá ani to, že při nemožnosti započtení přeplatku na úhradu splatných daňových pohledávek v důsledku ukončení přezkumného jednání je přeplatek automaticky považován za vratitelný a daňový subjekt má na jeho vrácení nárok. Z obecných ustanovení daňového řádu totiž vyplývá, že přeplatek se stává vratitelným teprve poté, co projde tzv. testem vratitelnosti podle § 154 odst. 2 daňového řádu. Respektováním závěrů Nejvyššího správního soudu bude správce daně podle stěžovatele nucen jednat v rozporu s § 5 písm. a) insolvenčního zákona. Z pohledu správce daně jako věřitele nebude totiž za žádných okolností dosaženo hospodárného či co nejvyššího uspokojení věřitelů,

neboť správce daně bude nucen jednat ne hospodárně a daňový subjekt bude podporován v opožděném podávání daňových tvrzení.

[12] Žalobce ve svém vyjádření uvedl, že rozsudek krajského soudu považuje za správný po skutkové i právní stránce, a navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[13] Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Na základě ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud při přezkumu rozhodnutí krajských soudů vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, ledaže by bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné. K výše uvedeným vadám Nejvyšší správní soud přihlíží z úřední povinnosti. Soud přezkoumal napadený rozsudek, přihlédl k námitkám uplatněným stěžovatelem a žádné z výše uvedených pochybení v řízení před krajským soudem neshledal.

[14] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, čj. 6 Afs 57/2015 – 26, z něhož v projednávané věci vycházel krajský soud, nesprávně interpretoval § 243 odst. 2 daňového řádu a související ustanovení. Stejný názor, ať už ve vztahu k úpravě obsažené v daňovém řádu, či k předchozí úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), Nejvyšší správní soud vyslovil také v rozsudku ze dne 31. 7. 2013, čj. 7 Afs 64/2011 – 55, publ. pod č. 2927/2013 Sb. NSS; v rozsudku ze dne 24. 6. 2015, čj. 3 Afs 134/2014 – 37; či v rozsudku ze dne 21. 1. 2016, čj. 7 Afs 64/2015 – 50. Lze tudíž říci, že judikatura týkající se dané otázky je již ustálená a nerozporná; stěžovatel tak ve své kasační stížnosti navrhuje judikatorní obrat, a tedy postup podle § 17 odst. 1 s. ř. s.

[15] Stěžovatel prezentuje odlišný právní názor na danou problematiku. Stěžejním tvrzením stěžovatele je, že ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu se vztahuje i na pohledávky daňového subjektu vůči správci daně. Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že pro výklad režimu daní v insolvenčním řízení je zapotřebí vycházet ze zásad insolvenčního řízení, jež jsou zakotveny v § 5 insolvenčního zákona, zejména zásady rovných podmínek pro věřitele (*par condicio creditorum*):

„a) insolvenční řízení musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn a aby se dosáhlo rychlého, hospodárného a co nejvyššího uspokojení věřitelů;

b) věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti;

[...]

d) věřitelé jsou povinni zdržet se jednání, směřujícího k uspokojení jejich pohledávek mimo insolvenční řízení, ledaže to dovoluje zákon.“

[16] Požadavek rovného postavení věřitelů v insolvenčním řízení má rovněž ústavní rozměr, jak uvedl Ústavní soud v právní větě nálezu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06: „[v]lastnické právo jako právo základní je chráněno čl. 11 Listiny [základních práv a svobod]. Podle věty první a druhé prvního odstavce uvedeného článku Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedeného ustanovení Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, reprezentovaného v daňových věcech správcem daně, která by v případě prohlášení konkursu vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení oproti ostatním konkursním věřitelům“. Z výše uvedených zásad a nálezu Ústavního soudu tak vyplývá, že v insolvenčním řízení „daňové pohledávky vůči dlužníkovi, stejně jako daňověprávní nároky dlužníka vůči správci daně, jsou majetkovými hodnotami zásadně stejné povahy jako jiné (především soukromoprávní)

pokračování

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.“ (rozsudek čj. 7 Afs 64/2011 – 55). Tento požadavek je ve znění předmětných ustanovení daňového řádu reflektován a musí k němu být přihlíženo i při jejich interpretaci.

[17] Ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu stanoví, že „[u]končením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci.“ Toto ustanovení podle důvodové zprávy „vychází z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přiblížit do insolvenčního řízení, se nejeví efektivní. Po přihlášení nepravomocné pohledávky totiž s velkou pravděpodobností dojde k jejímu účinnému popření, přičemž v případě popření pohledávky z více než padesáti procent může insolvenční soud podle § 178 insolvenčního zákona uložit správci daně příslušnou peněžitou sankci. Insolvenční správce či daňový subjekt (dlužník) má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu“. Argumentaci stěžovatele, že za daňovou pohledávku lze v širším slova smyslu pokládat i pohledávku daňového subjektu úpadce za státem v podobě vratky, Nejvyšší správní soud nezpochybnuje, nicméně s podstatou daného ustanovení se mýlí. Totéž platí o tvrzení, že ve vztahu k nalézacímu řízení lze pojem daňová pohledávka vnímat pouze obecně, bez specifikace toho, kdo je věřitelem, neboť nelze předem stanovit, jaký bude výsledek řízení. Z citovaného ustanovení a důvodové zprávy totiž vyplývá, že pod „pohledávkami, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou“, se rozumí pouze daňové pohledávky správce daně za úpadcem, vymezené *a contrario* v § 242 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona – tj. ty pohledávky správce daně, které vznikly v době do dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, a nikoliv všechny ostatní pohledávky včetně pohledávek úpadce za správcem daně. V důsledku toho není možné dojít k jinému závěru, než jaký Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku čj. 3 Afs 134/2014 – 37, totiž že „[z]astavení nalézacího řízení se proto zjevně týká pouze nalézacích řízení o pohledávkách správce daně za úpadcem, nikoliv nalézacího řízení o pohledávkách úpadce za státem (správcem daně), [...] kdy insolvenční správce (a ve zdaňovacím období předcházejícím zjištění úpadku plátce daně) tvrdí nadměrný odpočet. Tuto pohledávku úpadce za státem lze zjišťovat (co do její existence a výše) pouze v daňovém nalézacím řízení.“

[18] Výkladu zastávanému Nejvyšším správním soudem nebrání ani tvrzení stěžovatele, podle kterého v nalézacím řízení nemusí být zřejmé, zda jeho výsledkem bude vyměření daně, nebo naopak zjištění přeplatku, ani skutečnost, že nalézací řízení se podle § 243 odst. 2 daňového řádu zastavuje *ex lege*. Správce daně má totiž nehledě na potenciální výsledek nalézacího řízení povinnost toto řízení při tvrzeném přeplatku vést, neboť zásada hospodárnosti při správě daní, již se stěžovatel dovolává, musí v insolvenčním řízení ustoupit zásadě co nejvyššího uspokojení věřitelů. K tomuto účelu úprava správy daní v průběhu insolvenčního řízení míří, přičemž jej lze dosáhnout pouze tehdy, pokud správce daně nezadržuje případný přeplatek na dani. Zahájení a pokračování v daňovém řízení po dobu insolvenčního řízení je přitom výslovně připuštěno ustanovením § 243 odst. 1 daňového řádu, a k jeho zastavení proto dojde pouze „tehdy, není-li předmětem tohoto řízení plátcem daně tvrzený přeplatek na dani, jenž má svůj původ ve skutečnostech vázajících se k době před rozhodnutím o úpadku. Je-li však v tomto nalézacím řízení zjištěn místo tvrzeného přeplatku nedoplatek, správce daně (deklaratorním) rozhodnutím podle § 243 odst. 2 daňového řádu řízení zastaví, neboť v takovém případě, tedy při zjištění daňového nedoplatku po skončení přezkumného jednání, již účinky předvídané v citovaném ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu nastávají.“ (rozsudek čj. 3 Afs 134/2014 – 37).

[19] Ze systematického hlediska má pro nastíněný výklad zásadní význam také ustanovení § 242 odst. 2 daňového řádu, podle kterého „[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.“ Podstatu tohoto ustanovení Nejvyšší správní soud vyložil tak, že dané ustanovení „v první části obsahuje hmotněprávní kategorizaci vratitelného přeplatku jako majetku daňového subjektu pro účely insolvenčního řízení a v další části stanoví z hlediska základních principů insolvenčního řízení výjimečné oprávnění správce daně uspokojit prostřednictvím přeplatku ty daňové pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou ve smyslu ust. § 242 odst. 1 daňového řádu, zvláštní formou započtení mimo insolvenční řízení. Možnost takové formy uspokojení pohledávek správce daně je však logicky omezena okamžikem přezkumného jednání. [...] Pokud správce daně tohoto postupu nevyužil a mezitím se uskutečnilo přezkumné jednání, nezabývá ho to povinností tvrzený přeplatek zjistit. [...] Proto správce daně neměl řízení zastavit, ale měl se podaným daňovým přiznáním zabývat. Pokud by následně dospěl k závěru, že přeplatek tvrzený stěžovatelem skutečně existuje, stal by se ve smyslu ust. § 242 odst. 2 daňového řádu majetkem stěžovatele, respektive součástí majetkové podstaty.“ (rozsudek čj. 7 Afs 64/2015 – 50). Danému ustanovení pak odpovídá § 206 odst. 1 písm. h) insolvenčního zákona, podle kterého majetkovou podstatu, která slouží k uspokojení věřitelů podle podmínek insolvenčního zákona, „tvorí dlužníkovy peněžité i nepeněžité pohledávky, včetně pohledávek podmíněných a pohledávek, které dosud nejsou splatné“.

[20] V předchozím odstavci vyložený aspekt § 242 odst. 2 daňového řádu stěžovatel ve své argumentaci v podstatě opomíjí. Tvrdí pouze, že § 242 odst. 2 daňového řádu se ve spojení s § 244 odst. 1 stejného zákona v důsledku výkladu Nejvyššího správního soudu stane nadbytečným a zneužitelným a že přeplatek nemůže být podle § 242 odst. 2 daňového řádu automaticky považován za vratitelný. S takovým výkladem však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Ustanovení § 244 odst. 1 daňového řádu se ovšem týká pouze daňového přiznání za tu část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího účinnosti tohoto rozhodnutí, a to, jak uvádí důvodová zpráva, „vzhledem k nutnosti přiblížit co nejdříve pohledávky do insolvenčního řízení“. Jedná se tedy o prostředek, jak zajistit co nejvyšší uspokojení daňových pohledávek správce daně za úpadcem v insolvenčním řízení, neboť uplatnění těchto pohledávek je časově omezeno; vrácení přeplatku na dani do majetkové podstaty úpadce naproti tomu časově nijak omezeno není, a není proto důvod uvedené ustanovení vztahovat i na ně. Výklad zastávaný Nejvyšším správním soudem se zároveň nijak nedotýká povinnosti stanovené v § 244 odst. 1 daňového řádu, přičemž jeho potenciálnímu zneužití brání, jak již tento soud uvedl, § 244 odst. 6 daňového řádu: „Nepřípustnost podat daňové přiznání po uplynutí lhůty ve smyslu ust. § 244 odst. 1 daňového řádu, a ani překážku pro pokračování řízení nelze z [§ 242 odst. 2 daňového řádu] dovozovat. Nepodání daňového přiznání v zákonem stanovené lhůtě má jen za následek, že správci daně vznikne oprávnění stanovit daň podle pomůcek (§ 244 odst. 6 daňového řádu).“ (rozsudek čj. 7 Afs 64/2015 – 50).

[21] Daňový řád upravuje způsob nakládání s případným přeplatkem v ustanoveních § 242 odst. 2 a 3, které jsou zvláštními ustanoveními (*lex specialis*) k § 154 odst. 2 daňového řádu, obsahujícímu tzv. test vratitelnosti. Zmíněný test je zvláštním druhem započtení, které je pro potřeby insolvenčního řízení modifikováno tak, aby nezakládalo neoprávněné zvýhodnění správce daně oproti ostatním věřitelům (srov. výše citovaný nálezn Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 48/06 a ustanovení § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona, obdobně omezujícího soukromoprávní započtení). Podle ustanovení § 242 odst. 2 daňového řádu se přeplatek z daňových povinností vzniklých nejpozději dnem předcházejícím rozhodnutí o úpadku použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za podstatou, tj. těch pohledávek, které vznikly před rozhodnutím o úpadku (*a contrario* § 242 odst. 1 daňového řádu). Účelem zvláštní úpravy započtení je podle rozsudku čj. 7 Afs 64/2011 – 55 „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

pokračování

rámec insolvenčního řízení.“ Přeplatek tedy může být správcem daně použit k započtení pouze těch pohledávek, jež uplatnil přihláškou v insolvenčním řízení, přičemž toto započtení je časově omezeno okamžikem přezkoumání přihlášených pohledávek v přezkumném řízení. Pokud k započtení za zmíněných podmínek nedojde, přeplatek již nemůže být správcem daně jiným způsobem využit, v důsledku čehož se stává automaticky vratitelným a náleží do majetkové podstaty úpadce (shodně viz Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. II. Díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1414–1416, a výklad staré, avšak v podstatě shodné úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků v rozsudku čj. 7 Afs 64/2011 – 55).

[22] K stěžovatelovu výkladu se nelze přiklonit ani s přihlédnutím k účelu zákona, neboť je v rozporu s výše citovanými zásadami insolvenčního řízení, jež Nejvyšší správní soud vyložil v rozsudku čj. 7 Afs 64/2011 – 55 a opakovaně citoval v pozdějších rozsudcích: „*Bylo by ostatně zcela v rozporu se základní zásadou insolvenčního řízení zakotvenou v ust. § 5 písm. a) insolvenčního zákona, aby zvláštní zákon správcem 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, systematické ani smyslu a účelu nejsou patrné [...].*“ Nejvyšší správní soud neshledal, že by jím zastávaný výklad mohl vést k porušení zásady rovného uspokojení věřitelů. Zjištěním přeplatku na dani a jeho vydáním do majetkové podstaty úpadce sice dojde k případnému snížení uspokojení správce daně, nicméně k jeho uspokojení má mimo stanovené výjimky dojít řádným způsobem právě v insolvenčním řízení, nikoliv mimo něj. Opačný postup by byl bezdůvodným zvýhodněním státu jako věřitele v insolvenčním řízení, v důsledku čehož by byl v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 48/06. Ze všech výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelův výklad předmětných ustanovení nepovažuje za správný, a neshledal proto důvod k odchýlení se od závěrů, které zaujal ve své předchozí judikatuře.

V. Závěr a náklady řízení

[23] Kasační námitky tedy nebyly Nejvyšším správním soudem shledány důvodnými a ani z přezkumu dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., který Nejvyšší správní soud provádí z úřední povinnosti, nevyplynul důvod pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu. Kasační stížnost proto byla v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s. větou poslední zamítnuta.

[24] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Toto právo by náleželo žalobci, protože však žalobce žádné náklady neuplatňoval, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že se ani žalobci náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 1. září 2016

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu