



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petra Šuránka v právní věci žalobce: **Burián & Penka, insolvence, v. o. s.**, se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, insolvenční správce dlužníka Konsorcium B+K, s. r. o. v likvidaci, IČ: 469 67 834, se sídlem Brněnská 252/29, Šlapanice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 10. 2016, č. j. 62 Af 39/2014 – 72,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 4. 2014, č. j. 8789/14/5000-14303-701848, zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 27. 11. 2013, č. j. 3656490/13/3005-24901-701986, kterým nebylo vyhověno žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 8.326.605 Kč.

[2] Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí poukázal na skutečnost, že Krajský soud v Brně usnesením ze dne 21. 2. 2011, č. j. KSBR 28 INS 13165/2010-A-17, prohlásil konkurs na majetek dlužníka. Žalobce následně podal řádná daňová tvrzení za období měsíce května, srpna a září roku 2011 a dodatečné daňové tvrzení za období měsíce května roku 2011 na vlastní daňovou povinnost v souhrnné výši 11.449.357 Kč. Tato daňová povinnost žalobci vznikla v souvislosti s opravami pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy byl jako dlužník povinen snížit svoji daň na vstupu ve smyslu § 44 odst. 5 zákona č. 435/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,

ve znění platném a účinném pro rozhodné období (dále též „ZDPH“). Zároveň žalobce podal i řádné daňové tvrzení za zdaňovací období měsíce března roku 2012 s nárokem na odpočet daně ve výši 8.326.605 Kč. Tento nadměrný odpočet žalobci vznikl podle § 44 odst. 1 ZDPH jako věřiteli v souvislosti s opravou výše daně u pohledávky za dlužníkem v (jiném) insolvenčním řízení – společností Petrol Tech, s. r. o., v likvidaci.

[3] Žalovaný dále konstatoval, že mezi pohledávky za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), lze řadit i pohledávky vzniklé správci daně z titulu opravy podle § 44 ZDPH vůči dlužníkovi v insolvenčním řízení a ztotožnil se tak se správcem daně, že vlastní daňové povinnosti v souhrnné výši 11.449.357 Kč jsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Žalobci tak v době podání žádosti o vrácení přeplatku ve výši 8.326.605 ke dni 11. 9. 2013 nevznikl žádný vratitelný přeplatek a nebylo možné požadavku na jeho vrácení vyhovět.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž uvedl, že nárokovaný přeplatek představuje vratitelný přeplatek, neboť pohledávka správce daně a nárok na vrácení přeplatku nejsou vzájemně vůči sobě jakkoliv uplatnitelné, a přeplatek proto nelze použít na úhradu daňového nedoplatku podle § 154 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Postup správce daně odporuje zejména § 5 písm. b) insolvenčního zákona a je v rozporu s ústavními principy rovnosti účastníků řízení. Pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle ZDPH, jsou s účinností od 1. 1. 2014 pohledávkami za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 1 písm. e) insolvenčního zákona. Správce daně však použil přeplatek žalobce na úhradu nedoplatku v době, kdy posuzovaná daňová povinnost neměla povahu pohledávky za majetkovou podstatou a tento úkon tak neměl oporu v zákoně. Správce daně proto postupoval protiprávně a v rozporu zejména s § 242 odst. 3 daňového řádu. Závěrem žalobce poukázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47, č. 2586/2013 Sb. NSS.

[5] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 27. 1. 2016, č. j. 62 Af 39/2014 – 38, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že z rozhodnutí správních orgánů obou stupňů není zřejmé, kdy došlo k uskutečnění zdanitelných plnění podle původních daňových dokladů, u nichž byly provedeny opravy postupem podle § 44 ZDPH ve znění účinném od 1. 4. 2011. Samotnou opravu nelze v intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47, považovat za samostatné zdanitelné plnění. Žalovaný ani správce daně se touto otázkou vůbec nezabývali. Přitom u zdanitelných plnění uskutečněných před 1. 4. 2011 nebylo možné provést opravu výše daně postupem podle § 44 ZDPH ve znění účinném od 1. 4. 2011. Není tak zřejmé, zda původní zdanitelná plnění podléhala ZDPH ve znění účinném po jeho novelizaci provedené zákonem č. 47/2011 Sb. či nikoli. Nebylo tak možné mít skutkově postaveno najisto, zda žalobce mohl mít z důvodu postupu podle § 44 odst. 1 a 5 ZDPH ve znění účinném od 1. 4. 2011 daňový nedoplatek a daňový přeplatek.

[6] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudkem ze dne 17. 6. 2016, č. j. 4 Afs 31/2016 – 26, zrušil shora uvedený rozsudek krajského soudu. V odůvodnění konstatoval, že v řízení o žádosti dle § 155 odst. 2 daňového řádu o vrácení přeplatku vzniklého v souvislosti s opravou výše daně u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení podle § 44 odst. 1 ZDPH již nelze posuzovat zákonnost těchto oprav provedených daňovým příznáním, byla-li na jeho základě pravomocně vyměřena daň platebním výměrem podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Daňový přeplatek a nedoplatek byly stanoveny pravomocnými platebními výměry, z nichž byly správní orgány povinny vycházet v řízení o vrácení přeplatku, a v tomto řízení tak již nebyl prostor se zabývat

pokračování

vznikem a výší předmětného daňového nedoplatku a přeplatku. Nejvyšší správní soud se tak neztotožnil s krajským soudem v tom, že by rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné z toho důvodu, že se žalovaný nezabýval tím, zda mohl z titulu oprav postupem podle § 44 odst. 1 a 5 ZDPH ve znění účinném od 1. 4. 2011 vzniknout vzájemně započitatelný přeplatek a nedoplatek.

[7] Nejvyšší správní soud se naproti tomu ztotožnil s krajským soudem v tom, že judikatorní a aplikační praxe se ustálily na názoru, že nebylo možné provádět opravy výše daně postupem podle § 44 ZDPH u zdanitelných plnění uskutečněných před 1. 4. 2011. Nejvyšší správní soud následně krajskému soudu uložil, aby vyhodnotil, zda správní orgány postupovaly správně, pokud provedly vzájemné započtení daňového přeplatku a nedoplatku žalobce. Konstatoval, že krajský soud bude muset posoudit otázku, zda je nutné na posuzovanou věc aplikovat § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění do 31. 12. 2013, popř. ve znění po tomto datu, a zabývat se výkladem přechodných ustanovení zákona č. 294/2013 Sb., případně včetně posouzení otázky souladu těchto přechodných ustanovení s ústavním pořádkem.

[8] Krajský soud v Brně poté ve věci znovu rozhodl rozsudkem ze dne 25. 10. 2016, č. j. 62 Af 39/2014 – 72, a rozhodnutí žalovaného opět zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v první řadě zdůraznil, že o žádosti o vrácení přeplatku bylo rozhodnuto správcem daně dne 27. 11. 2013, tedy před účinností zákona č. 294/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 312/2006 Sb., o insolvenčních správcích, ve znění pozdějších předpisů. Zákonem č. 294/2013 Sb. došlo k novelizaci insolvenčního zákona tak, že od 1. 1. 2014 platí, že pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění a pojistné na důchodové spoření, pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty. K čl. II přechodných ustanovení zákona č. 294/2013 Sb. krajský soud uvedl, že nemá pochybnosti o ústavnosti tohoto ustanovení, je nutno jej však v konkrétních případech interpretovat a aplikovat ústavně konformním způsobem, se zohledněním zákazu pravé retroaktivity.

[9] Krajský soud poukázal na zásady, na nichž spočívá insolvenční řízení. Konstatoval, že ZDPH v § 44 upravuje s účinností od 1. 4. 2011 možnost věřitelů opravit (snížit) DPH na výstupu o částky odpovídající neuhrazeným pohledávkám za dlužníky v úpadku a ve stejném rozsahu si opravit (snížit) DPH na vstupu. Zmínil, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 - 47, č. 2856/2013 Sb. NSS, zdůraznil, že samotnou opravu, provedenou podle § 44 ZDPH, nelze považovat za samostatné zdanitelné plnění. S ohledem na § 21 odst. 1 ZDPH krajský soud dospěl k závěru, že za pohledávku za majetkovou podstatou lze považovat pouze daň vztahující se ke zdanitelným plněním uskutečněným až po rozhodnutí o úpadku. Takovou pohledávkou nicméně není pohledávka správce daně vzniklá opravou daně ve smyslu § 44 odst. 5 ZDPH, neboť se reálně vztahuje k daňové povinnosti vzniklé v období ještě před účinností rozhodnutí o úpadku dlužníka. Nic na tom nemění ani skutečnost, že zákonem č. 294/2013 Sb. bylo ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona s účinností od 1. 1. 2014 doplněno tak, že pohledávky vzniklé opravou výše daně v případech předpokládaných § 44 ZDPH jsou pohledávkami za majetkovou podstatou.

[10] S ohledem na závěry uvedené v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS, důvodové zprávě k zákonu č. 294/2013 Sb. a závěry uvedené v rozsudku zdejšího soudu ze dne 5. 8. 2016,

č. j. 4 Afs 91/2016 - 38, č. 3457/2016 Sb. NSS, krajský soud vyslovil, že výklad zastávaný žalovaným odporuje zákazu retroaktivity, podle něhož žádná nová právní úprava nemůže vyvolávat účinky, jež by se zpětně odrazily ve vzniku či následcích právního vztahu. Přitom v případě § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona lze tyto hmotněprávní účinky dozajista shledávat, neboť toto ustanovení upravuje, která pohledávka bude uspokojována v rámci insolvenčního řízení a v jakém pořadí. Na tomto ustanovení závisí, zda konkrétní věřitel bude uspokojen či nikoliv.

[11] Krajský soud uzavřel, že na posuzovanou věc právní úprava insolvenčního zákona účinná od 1. 1. 2014 nedopadá. Správní orgány obou stupňů zaujaly nesprávný závěr, že pohledávky správce daně na DPH stanovené platebními výměry za zdaňovací období květen, srpen a září 2011 vzniklé na základě oprav provedených vzhledem ke zdanitelnému plnění uskutečněnému před rozhodnutím o úpadku, jsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Jimi provedený zápočet těchto nedoplatků proti pohledávce žalobce na nadměrný odpočet vzniklé v období po rozhodnutí o úpadku tak byl v rozporu s § 242 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud proto rozhodnutí žalovaného zrušil a uložil mu, aby se opětovně zabýval žádostí žalobce o vrácení přeplatku a vycházel přitom z toho, že pohledávky správce daně na zaplacení daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen, srpen a září 2011 vzniklé v důsledku oprav dle § 44 ZDPH nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona.

[12] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu ze dne 25. 10. 2016, č. j. 62 Af 39/2014 – 72, včas kasační stížnost, v níž vyjádřil přesvědčení, že daňovou povinnost vzniklou z důvodu opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 44 ZDPH bylo možné považovat za pohledávku za majetkovou podstatou již před 1. 1. 2014. Stěžovatel argumentoval tím, že daňová povinnost i nadměrný odpočet jsou v první řadě daní ve smyslu § 2 odst. 3 a 4 daňového řádu, vzniklou dle § 3 daňového řádu okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně. Teprve sekundárně lze na tyto daně vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení nahlížet jako na pohledávky za majetkovou podstatou, popř. na předpodstatové pohledávky. Pokud tedy insolvenční zákon do 31. 12. 2013 v § 168 odst. 2 písm. e) stanovil, že daň je pohledávkou za majetkovou podstatou, jestliže vznikla po rozhodnutí o úpadku, není důvod k tomu, aby se právě na daň z přidané hodnoty nedalo uvedené ustanovení aplikovat. Přestože zákonodárce s účinností od 1. 1. 2014 zařadil do insolvenčního zákona mezi pohledávky za majetkovou podstatou výslovně i pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení, stále se v první řadě jedná o daň dle daňového řádu. V této souvislosti stěžovatel dále uvedl, že daňový řád je *lex specialis* k insolvenčnímu zákonu a argumentoval tím, že § 242 odst. 1 daňového řádu používá pro rozlišení pohledávek, které je nutné přihlásit do insolvenčního řízení a pohledávek za majetkovou podstatou kritérium v podobě okamžiku, kdy daňová povinnost vznikla ve smyslu § 3 daňového řádu. Podle stěžovatele tak měl krajský soud pohledávku správce daně posoudit jako pohledávku za majetkovou podstatou podle § 242 odst. 1 daňového řádu.

[13] Stěžovatel dále uvedl, že došlo k porušení principu rovnosti účastníků insolvenčního řízení, když pohledávka správce daně fakticky vznikla po prohlášení konkursu a správce daně ji nemohl reálně přihlásit do insolvenčního řízení ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku. Insolvenční soud k takové pohledávce nebude přihlížet a pohledávka bude odmítnuta postupem podle § 185 v návaznosti na § 173 odst. 1 insolvenčního zákona, a tudíž nebude ani posouzena v rámci přezkumného jednání. V důsledku toho bude Česká republika reprezentovaná správcem daně poškozena tím, že ze státního rozpočtu vyplatí nadměrný odpočet věřitelů, avšak zároveň nebude

pokračování

mít možnost pohledávku odpovídající výši nadměrného odpočtu uplatnit jako pohledávku za dlužníkem.

[14] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení provedenou podle § 44 ZDPH nelze považovat za samostatné zdanitelné plnění, a s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 69/2012 - 47, dle kterého je samotné provedení opravy ZDPH považováno za samostatné plnění pouze formálně. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že oprava výše daně je podle § 44 odst. 9 ZDPH primárně založena na vzniku nových skutečností obdobně jako v případě opravy podle § 42 téhož zákona, přičemž k tomu, aby došlo k aplikaci § 42 ZDPH není nutné, aby docházelo ke změnám v samotném zdanitelném plnění, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku. Ustanovení § 44 ZDPH obdobně jako § 42 téhož zákona připouští možnost opravy výše daně, aniž by došlo ke změně v samotném zdanitelném plnění, přičemž novou skutečností v posuzované věci je to, že plátce, vůči kterému má věřitel pohledávku, se nachází v insolvenčním řízení a insolvenční soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek tohoto plátce (dlužníka). Pokud současně nastanou i všechny další skutečnosti vyjmenované v § 44 odst. 1 ZDPH, dochází ke vzniku nové daňové povinnosti vztahující se ke zdaňovacímu období, v němž nastaly.

[15] Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, že znění § 21 odst. 1 ZDPH podporuje závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení není samostatným zdanitelným plněním. Uvedené ustanovení totiž pouze obecným způsobem stanovuje okamžik, kdy je plátce povinen přiznat daň, což sice souvisí s okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění, avšak ten je speciálně upraven v mnoha ustanoveních ZDPH, mj. i v § 42 odst. 3 nebo § 44 odst. 9 ZDPH. Stěžovatel tak má za prokázané, že oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení je samostatným zdanitelným plněním.

[16] Závěrem stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na skutečnost, že z daňových dokladů předložených žalobcem vyplývá, že oprava je navázána na daň uplatněnou ze zdanitelných plnění původně uskutečněných v měsících březen 2009 až květen 2010. Podle stěžovatele bylo nutné posoudit, zda se nadměrný odpočet ve výši 8.326.605 Kč skutečně stal přeplatkem, který žalobce požaduje vrátit. V případě tohoto nadměrného odpočtu, který byl vyměřen z důvodu opravy výše daně u pohledávek podle § 44 ZDPH z pohledu věřitele, však podle stěžovatele z rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakým způsobem krajský soud nahlíží na otázku vyměření a případného vzniku přeplatku ve vztahu k majetkové podstatě dlužníka. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že i kdyby byl přijat závěr, že § 242 odst. 1 daňového řádu představuje *lex specialis* vůči § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, nesplňuje pohledávka správce daně podmínky § 242 odst. 1 daňového řádu, neboť toto ustanovení považuje za pohledávky za majetkovou podstatou pouze ty, které vznikají v důsledku daňových povinností vzniklých v době od účinnosti rozhodnutí o úpadku, což však není případ posuzované věci. Vzhledem k tomu, že oprava výše daně podle § 44 ZDPH není dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 69/2012 - 47 samostatným zdanitelným plněním, nelze zde uvažovat o samostatném vzniku daňové povinnosti podle § 242 odst. 1 ve spojení s § 3 daňového řádu a je nutné za rozhodné datum považovat vznik původní daňové povinnosti, u které je výše daně opravována, což je okamžik původního zdanitelného plnění. Pohledávku správce daně nelze považovat za pohledávku za majetkovou podstatou ani dle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, neboť jak již uvedl krajský soud, posouzení předmětné pohledávky jako pohledávky

za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění do 31. 12. 2013 by odporovalo zákazu retroaktivity. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný, neboť otázka okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění pohledávky žalobce není pro posouzení věci relevantní.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Podle § 44 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném do 31. 12. 2013, *plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň a jehož pohledávka, která vznikla nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění doposud nezanikla (dále jen „věřitel“), je oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky.*

[20] Na toto ustanovení navazuje odst. 5 téhož ustanovení, dle kterého, *pokud provede věřitel opravu výše daně podle odstavce 1, je dlužník povinen snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem, a to ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění. Tuto opravu výše daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění je dlužník povinen provést ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky podle odstavce 1.*

[21] Podle § 44 odst. 9 ZDPH, *opravy výše daně podle odstavců 1, 6, 7 nebo 8 se považují za samostatná zdanitelná plnění uskutečněná nejpozději ke poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém byly opravný daňový doklad podle § 46 nebo písemné oznámení doručeny dlužníkovi. U opravy výše daně se uplatní sazba daně platná ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění.*

[22] Podle § 242 odst. 1 daňového řádu, *daňové 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.*

[23] Podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, ve znění účinném do 31. 12. 2013, *pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou daně, poplatky, a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.*

[24] Podle téhož ustanovení ve znění účinném od 1. 1. 2014, *pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění a pojistné na důchodové spoření, pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty.*

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, v níž stěžovatel namítal, že z rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakým způsobem nahlíží na otázku vyměření a případného vzniku přeplatku ve vztahu k majetkové podstatě dlužníka. Pokud by totiž rozsudek krajského soudu trpěl vadou nepřezkoumatelnosti,

pokračování

mohlo by to mít za následek nemožnost přezkoumat další stěžovatelovy námitky; sama o sobě by pak tato vada odůvodnila zrušení napadeného rozsudku.

[26] Nejvyšší správní soud takovou vadu napadeného rozsudku krajského soudu neshledal. Krajský soud totiž svůj rozsudek řádně a podrobně odůvodnil, přičemž vystihl podstatu věci, v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. se řídil závazným právním názorem uvedeným v rozsudku zdejšího soudu č. j. 4 Afs 31/2016 – 26, kterým byl zrušen jeho předchozí rozsudek, a jeho právní závěry jsou srozumitelné, přehledné a přesvědčivé. Skutečnost, že se krajský soud nezabýval vyměřením a případným vznikem přeplatku v podobě nadměrného odpočtu ve vztahu k majetkové podstatě dlužníka (žalobce), nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, neboť žalobce v tomto ohledu ničeho nenamítal a touto okolností se nezabývaly (resp. vznik přeplatku nerozporovaly) ve svých rozhodnutích ani správní orgány. V tomto řízení tak nebyl prostor se zabývat vznikem a výší předmětného daňového přeplatku. Rozhodující pro posouzení žaloby v této věci bylo zhodnocení, zda pohledávky správce daně na zaplacení daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty vyměřené platebními výměry za zdaňovací období květen, srpen a září 2011 a vzniklé v souvislosti s opravami pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle § 44 odst. 5 ZDPH jsou či nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění účinném do 1. 1. 2014. S touto otázkou se krajský soud náležitě vypořádal a řádně zdůvodnil svůj závěr, že tyto pohledávky správce daně nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou.

[27] Argumentaci stěžovatele, že daňová povinnost i nadměrný odpočet jsou daní ve smyslu § 2 odst. 3 a 4 daňového řádu vzniklou dle § 3 daňového řádu lze v obecné rovině přisvědčit. V posuzované věci se ovšem jedná o specifický případ pohledávky správce daně, resp. daňové povinnosti žalobce vzniklé v souvislosti s opravami pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Dlužník byl povinen snížit svoji daň na vstupu ve smyslu § 44 odst. 5 ZDPH, a to nepředstavuje daň ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění účinném pro rozhodnou věc, tj. do 31. 12. 2013 (stěžovatel aplikovatelnost této právní úpravy na posuzovanou věc nijak nerozporuje). Nejvyšší správní soud se povahou pohledávek správce daně z těchto oprav podrobně zabýval v rozsudku ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47, č. 2856/2013 Sb. NSS, v němž mimo jiné vyslovil, že „*zákonem stanovené oprávnění provést opravu daně na výstupu není ničím jiným, než právem dodavatele (věřitele) snížit jím původně uplatněnou daň na výstupu, která již byla věřitelem uplatněna s ohledem na zboží či služby jím v minulosti dodané. Původně uskutečněné zdanitelné plnění nedoznává v důsledku opravy žádných změn, stejně tak nedochází k žádnému novému dodání zboží či poskytnutí služby, jak se snaží navodit stěžovatel. Je tedy zcela nepochybné, že oprava výše daně nemá stejnou povahu jako povinnost odvést daň na výstupu z dodání zboží či poskytnutí služby, která je vždy navázána na zdaňovací období, ve kterém k dodání zboží či poskytnutí služby došlo. Stejně tak je nepochybné, že původní zdanitelné plnění zůstává i po provedení opravy výše daně zcela beze změny. Nedochází k jeho vrácení, ke změně jeho rozsahu či ke změně ceny, za kterou bylo uskutečněno. Posuzovaná oprava je navázána pouze na daň uplatněnou z původně uskutečněného zdanitelného plnění a její samotné provedení nemá žádný jiný důsledek než právě snížení původně uplatněné daně. Oprávnění plátce provést opravu daně na výstupu již uskutečněného zdanitelného plnění je tak právem nutně souvisejícím s již uplatněnou daní bez ohledu na to, že samotné provedení opravy je zákonem o DPH formálně považováno za samostatné zdanitelné plnění. Obdobně je povinnost dlužníka snížit daň na vstupu pouze ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, zrcadlově povinností související s již jím v minulosti uplatněnou daní na vstupu. Důsledkem koncepce zvolené zákonodárcem je proto pouze to, že se snížení již uplatněné daně na výstupu daňově projeví nejdříve ve zdaňovacím období, kdy jsou splněny podmínky pro tuto opravu (nejpozději do tří let od uskutečnění původního zdanitelného plnění), a ovlivní tak celkovou výši daňové povinnosti deklarované za jiné zdaňovací období, než ve kterém bylo uskutečněno původní plnění.*“

[28] V bodě 22 rozsudku ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 91/2016 – 38, č. 3457/2016 Sb. NSS, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*tento názor ostatně koresponduje i se zněním § 21 odst. 1 ZDPH, který váže vznik daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Pouze daň vztahující se ke zdanitelným plněním uskutečněným po rozhodnutí o úpadku lze tedy považovat za daň vzniklou po rozhodnutí o úpadku a tedy za pohledávku za majetkovou podstatou.*“ Nejvyšší správní soud v bodě 23 předchozího zrušujícího rozsudku v nyní posuzované věci č. j. 4 Afs 31/2016 – 26 vyslovil, že „*vzhledem k právní úpravě obsažené v § 44 odst. 1 a 5 ZDPH je zřejmé, že veškerá zdanitelná plnění, na základě nichž byly žalobcem provedeny opravy – snížení daně na vstupu dle § 44 odst. 5 ZDPH, musela být uskutečněna před rozhodnutím o úpadku.*“ Ostatně také stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že z daňových dokladů předložených žalobcem vyplývá, že oprava je navázána na daň uplatněnou ze zdanitelných plnění původně uskutečněných v měsících března 2009 až květen 2010. Pohledávky správce daně vzniklé opravami daně v rámci daňových přiznání podaných za zdaňovací období květen, srpen a září 2011 podle § 44 odst. 5 ZDPH tedy nelze považovat za daň vzniklou na základě samostatných zdanitelných plnění uskutečněných v těchto zdaňovacích obdobích, jelikož se reálně vztahují k daňové povinnosti žalobce (dlužníka) za období před účinností rozhodnutí o úpadku, které bylo vydáno dne 21. 2. 2011. Nelze je proto považovat za pohledávky za majetkovou podstatou.

[29] Názor stěžovatele, že pokud insolvenční zákon do 31. 12. 2013 v § 168 odst. 2 písm. e) stanovil, že daň je pohledávkou za majetkovou podstatou, jestliže vznikla po rozhodnutí o úpadku, není důvod k tomu, aby se právě na daň z přidané hodnoty nedalo uvedené ustanovení v tomto znění aplikovat, není správný. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud již v bodě 23 rozsudku č. j. 4 Afs 91/2016 – 38, „*ze skutečnosti, že zákonem č. 294/2013 Sb. bylo ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona s účinností od 1. 1. 2014 doplněno v tom smyslu, že pohledávky vzniklé opravou výše daně v případech předpokládaných § 44 ZDPH jsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nelze dovozovat platnost tohoto pravidla i před účinností předmětné novely. Nejvyšší správní soud poukazuje v této souvislosti na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, v němž se mimo jiné uvádí: ‚pokud zákonodárce je v určitém obledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu.‘ Takový zájem zákonodárce však v posuzovaném případě zjevný není. Důvodová zpráva k zákonu č. 294/2013 Sb. (sněmovní tisk č. 929/0, Poslanecká sněmovna 2010–2013, srov. digitální repozitář na www.psp.cz) pouze uvádí: ‚Na základě rozhodnutí vlády ze dne 27. 2. 2013 byla do § 168 odst. 2 písm. e) návrhu zákona doplněna jako zápodstatová pohledávka i oprava výše daně v případech předpokládaných § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.‘ Ani citované usnesení vlády nevysvětluje blíže důvody změny. Proto je nutno vycházet z toho, že citovaná novela byla schválena právě proto, aby právní úprava pohledávek za podstatou byla obsahově změněna oproti předchozí úpravě.‘ S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že námitka stěžovatele, že daňovou povinnost vzniklou z důvodu opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 44 ZDPH bylo možné považovat za pohledávku za majetkovou podstatou již před 1. 1. 2014, není důvodná.*

[30] Stěžovatel dále argumentoval tím, že přestože zákonodárce s účinností od 1. 1. 2014 zařadil do insolvenčního zákona mezi pohledávky za majetkovou podstatou výslovně i pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení, stále se v první řadě jedná o daň dle daňového řádu. K tomu Nejvyšší správní soud odkazuje na výše uvedené závěry ohledně povahy pohledávky správce daně vzniklé opravou daně podle ustanovení § 44 ZDPH. Z toho, že s účinností od 1. 1. 2014 insolvenční zákon v § 168 odst. 2 písm. e) rozlišuje daně a pohledávky vzniklé opravou výše daně u pohledávek za dlužníkem v insolvenčním řízení podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty, jednoznačně vyplývá, že pro účely insolvenčního zákona (ve znění účinném od 1. 1. 2014) jedná o samostatnou kategorii pohledávek za majetkovou podstatou, což potvrzuje výše uvedený závěr, že takovéto pohledávky správce

pokračování

daně nejsou pohledávkou za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění účinném do 31. 12. 2013.

[31] V této souvislosti stěžovatel uvedl, že daňový řád je *lex specialis* k insolvenčnímu zákonu a argumentoval tím, že § 242 odst. 1 daňového řádu používá pro rozlišení pohledávek, které je nutné přihlásit do insolvenčního řízení a pohledávek za majetkovou podstatou kritérium v podobě okamžiku, kdy daňová povinnost vznikla ve smyslu § 3 daňového řádu. K uvedenému Nejvyšší správní soud konstatuje, že ustanovení § 242 odst. 1 daňového řádu lze aplikovat v případě daňových pohledávek vzniklých v důsledku daňových povinností vzniklých v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení. O takové daňové povinnosti žalobce však v posuzované věci nešlo, neboť jak již bylo zmíněno výše, veškerá zdanitelná plnění rozhodná pro určení okamžiku vzniku příslušné daně z přidané hodnoty, na základě nichž byly žalobcem provedeny opravy, byla uskutečněna před rozhodnutím o úpadku a pohledávky správce daně vzniklé opravami se tudíž vztahují k daňové povinnosti žalobce za období před účinností rozhodnutí o úpadku. Ustanovení § 242 odst. 1 daňového řádu je obsahově shodné s právní úpravou obsaženou v § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona ve znění účinném před 1. 1. 2014. Proto poukaz stěžovatele na citované ustanovení daňového řádu nemůže na posouzení věci ničeho změnit.

[32] Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž namítal, že došlo k porušení principu rovnosti účastníků insolvenčního řízení, když pohledávka správce daně fakticky vznikla po prohlášení konkursu a správce daně ji nemohl reálně přihlásit do insolvenčního řízení ve lhůtě stanovené rozhodnutím o úpadku, v důsledku čehož insolvenční soud k takové pohledávce nebude přihlížet a odmítne ji.

[33] K této námitce Nejvyšší správní soud v první řadě pro přehlednost uvádí, že nedoplatek žalobce na dani z přidané hodnoty (pohledávka správce daně) činí celkem 11.449.357 Kč a vznikl na základě těchto platebních výměrů: 1) ze dne 20. 12. 2011, č. j. 448133/11/293511701986, kterým byla žalobci za zdaňovací období květen 2011 vyměřena ke dni 1. 11. 2011 daň z přidané hodnoty ve výši 0 Kč, 2) ze dne 10. 1. 2012, č. j. 5733/12/293511701986, jímž byla žalobci ke dni 19. 12. 2011 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1.482.141 Kč za zdaňovací období srpen 2011, 3) ze dne 20. 12. 2011, č. j. 448133/11/293511701986, kterým byla ke dni 4. 11. 2011 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 6.241.380 Kč za zdaňovací období září 2011 a 4) dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 2. 2012, č. j. 448801/11/293511701986, byl na základě dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty za květen 2011 doměřen rozdíl oproti poslední známé dani ve výši 3.725.836 Kč.

[34] Konkurs na žalobce byl prohlášen usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 21. 2. 2011, č. j. KSBR 28 INS 13165/2010-A-17, které bylo téhož dne zveřejněno. Výrokem V. tohoto usnesení byli věřitelé, kteří dosud dosud nepřihlásili své pohledávky, vyzváni, aby tak učinili ve lhůtě 30 dnů ode dne zveřejnění tohoto usnesení v insolvenčním rejstříku, s tím, že k přihláškám, které jsou podány později, insolvenční soud nepřihlíží a takto uplatněné pohledávky se v insolvenčním řízení neuspokojují. Lhůta pro přihlášení pohledávek tedy uplynula dne 23. 3. 2011. Výše uvedené platební výměry byly vydány až po tomto datu a stěžovateli tak je třeba přisvědčit v tom, že správce daně fakticky nemohl svou pohledávku spočívající v nedoplatku na dani z přidané hodnoty přihlásit do insolvenčního řízení a pokud by tak učinil, bude tato pohledávka odmítnuta postupem podle § 185 v návaznosti na § 173 odst. 1 insolvenčního zákona. V uvedeném však nelze spatřovat porušení principu rovnosti účastníků insolvenčního řízení, neboť v insolvenčním řízení bude postupováno stejným způsobem vůči všem subjektům, které opožděně přihlásí svou pohledávku.

[35] K poukazu stěžovatele na skutečnost, že v důsledku výše uvedeného bude Česká republika reprezentovaná správcem daně poškozena tím, že ze státního rozpočtu vyplatí nadměrný odpočet věřiteli, avšak zároveň nebude mít možnost pohledávku odpovídající výši nadměrného dpočtu uplatnit jako pohledávku za dlužníkem, může Nejvyšší správní soud pouze konstatovat, že se jedná o důsledek koncepce právní úpravy vytvořené Českou republikou v postavení zákonodárce, kterou vyložil zdejší soud v již zmíněném rozsudku č. j. 9 Afs 69/2012 – 47, a která s účinností od 1. 4. 2011 umožňuje v § 44 opravy výše pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Nejvyšší správní soud považuje na tomto místě za příléhavé poukázat na závěr vyslovený zdejším soudem v rozsudku ze dne 28. 11. 2008, č. j. 5 Afs 58/2007 - 113, byť se toto rozhodnutí týkalo jiné věci, v němž poznamenal, „že je málo právních odvětví, v nichž by platila nepřehlednější a méně logická pravidla a v nichž by bylo lze obtížněji hledat spravedlnost a řádné uplatnění ideje rovnosti než v právu daňovém. Více než ve většině jiných právních odvětví se zde prosazuje utilitární nazírání na právo, motivované především snahou získat daňové příjmy v potřebné výši, v kombinaci s vlivem zájmových skupin, prosazujících partikulární zájmy. Soudní moc není povolána k tomu, aby do uvedených procesů aktivně zasahovala a snažila se je „vylepšovat“, neboť by vybočovala ze své ústavní role. Pokud však příjemce daní, tedy stát, který je zároveň zákonodárcem, argumentuje ve svůj prospěch ideou spravedlnosti a rovnosti s odůvodněním, že určitý daňový subjekt má určitou daň platit, protože jiné daňové subjekty také platí daně, nelze tuto argumentaci přijmout v případě, že sám zákonodárce začasté zcela arbitrárně určuje, že určité statky zdanění podléhají a určité nikoli.

[36] Rovněž je možno poukázat na důvodovou zprávu k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým byl změněn ZDPH tak, že do něj byla nově vložena posuzovaná právní úprava umožňující opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení obsažená v § 44 ZDPH. Tato důvodová zpráva (sněmovni tisk č. 129/0, volební období 2010-2013, www.psp.cz) počítá s tím, že jde o refundaci daně zaplacené věřiteli dlužníků v insolvenčním řízení, která bude provedena na vrub státního rozpočtu: „Jedná se o zavedení nové možnosti opravy výše daně na výstupu u pohledávek za dlužníky (odběrateli) v insolvenčním řízení, a to v souvislosti s negativním vývojem ekonomické situace. Tento návrh aktivně reaguje na současnou ekonomickou situaci a je protikrizovým opatřením s cílem pomoci firmám, jejichž cash-flow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti. V souvislosti s dopady světové finanční krize, stále více přibývá firem, které se nachází v konkurzním řízení, a tudíž nejsou schopny dostát svým závazkům vůči věřitelům (dodavatelům). Vzniklé pohledávky za odběrateli (dlužníky) řada dodavatelů (věřitelů) není schopna vymoci v plné výši. Tento fakt se negativně projevuje v ekonomické situaci dosud ‘životoschopných’ podniků. (...) Toto opatření bude mít sice bezprostředně negativní dopad na státní rozpočet, ale je potřeba vzít v úvahu i doprovodné (nepřímé) efekty, mimo jiné zachování životaschopnosti firem, umožnění překonání současné negativní ekonomické situace a zachování pracovních míst.“ Rovněž část důvodové zprávy hodnotící dopad tohoto návrhu na veřejné rozpočty, kalkuluje s náklady pro státní rozpočet v prvním roce účinnosti této úpravy ve výši 3 miliardy Kč a v každém dalším roce pak cca 1 miliardu Kč. Z uvedeného je nutno usoudit, že zákonodárce zamýšlel provést toto opatření jako určitý benefit či zmírnění tvrdosti dopadu insolvence obchodních partnerů poskytnuté plátcům daně na úkor státního rozpočtu. Proto se nyní zdá zarážející, že se finanční správa snaží přenést břemeno spojené s poskytnutím tohoto benefitu ze státního rozpočtu na věřitele v insolvenčním řízení (tj. proklamované beneficiary tohoto daňového opatření), kteří by fakticky daň vrácenou obchodním partnerům dlužníka museli hradit, neboť v případě úhrady této daně jakožto pohledávky za podstatou by se snížila částka, z níž by byly uspokojovány jejich pohledávky v insolvenčním řízení. Pro státní rozpočet by tato operace byla naproti tomu zpravidla účetně neutrální.

[37] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že pokud současně nastanou i všechny další skutečnosti vyjmenované v § 44 odst. 1 ZDPH, dochází ke vzniku nové daňové povinnosti vztahující se ke zdaňovacímu období, v němž nastaly, neboť jak již výstižně konstatoval devátý senát v rozsudku č. j. 9 Afs 69/2012 – 47: „oprávnění plátce provést opravu daně na výstupu

pokračování

již uskutečněného zdanitelného plnění je tak právem nutně souvisejícím s již uplatněnou daní bez ohledu na to, že samotné provedení opravy je zákonem o DPH formálně považováno za samostatné zdanitelné plnění. Obdobně je povinnost dlužníka snížit daň na vstupu pouze ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, zrcadlově povinností související s již jím v minulosti uplatněnou daní na vstupu.“ Pro posouzení věci tak je rozhodující, že oprava provedená podle § 44 ZDPH není samostatným zdanitelným plněním a pohledávky správce daně vzniklé opravami daně podle § 44 odst. 5 ZDPH za výše uvedená zdaňovací období nelze považovat za daň (daňovou povinnost) vzniklou v těchto zdaňovacích obdobích, jelikož se reálně vztahuje k daňové povinnosti žalobce (dlužníka) za jiné období, a to za období před účinností rozhodnutí o úpadku.

[38] Totéž je možné zopakovat k dalším námitkám stěžovatele, který nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, že znění § 21 odst. 1 ZDPH podporuje závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení není samostatným zdanitelným plněním. Uvedené ustanovení totiž podle stěžovatele pouze obecným způsobem stanovuje okamžik, kdy je plátce povinen přiznat daň, což sice souvisí s okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění, avšak ten je speciálně upraven v mnoha ustanoveních ZDPH, mj. i v § 42 odst. 3 nebo § 44 odst. 9 ZDPH. Stěžovatel tak má za prokázané, že oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení je samostatným zdanitelným plněním. Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že pohledávky správce daně vznikly na základě oprav provedených podle § 44 odst. 5 ZDPH. V případě takovéto pohledávky však není možné aplikovat § 42 odst. 3 ani § 44 odst. 9 ZDPH, neboť tato ustanovení se netýkají opravy daně provedené podle § 44 odst. 5 ZDPH (§ 42 odst. 3 ZDPH se netýká oprav výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, § 44 odst. 9 ZDPH se vztahuje na opravy výše daně podle ustanovení odst. 1, 6, 7 a 8 nikoli podle odst. 5), tudíž je třeba vycházet z obecného pravidla uvedeného v ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH, které váže vznik daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[39] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[40] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalobci pak nevznikly v řízení uplatnitelné náklady řízení.

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

V Brně dne 28. února 2017

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu