



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **Z. a p. v.o.s., IČO X**
sídlem X
insolvenční správce dlužníka L. s.r.o., IČO X
sídlem X
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Michaelem Šefčíkem
sídlem náměstí Republiky 53, 530 02 Pardubice

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 5. 2018, č. j. 22039/18/5100-31462-708633,
č. j. 22040/18/5100-31462-708633, č. j. 22041/18/5100-31462-708633 a č. j. 22042/18/5100-31462-708633,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou dne 1. 6. 2018 ke zdejšímu soudu domáhá zrušení čtyř rozhodnutí žalovaného vydaných dne 15. 5. 2018, č. j. 22039/18/5100-31462-708633, č. j. 22040/18/5100-31462-708633, č. j. 22041/18/5100-31462-708633 a č. j. 22042/18/5100-31462-708633 (dále jen „napadená rozhodnutí“). Žalobce současně požaduje zrušit rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) - platební výměry ze dne 4. 10. 2017, č. j. 4298656/17/2124-70463-204073, č. j. 4298693/17/2124-70463-204073, č. j. 4298704/17/2124-70463-204073, a č. j. 4298718/17/2124-70463-204073 (dále jen „platební výměry“).
2. Žalobce v žalobě uvedl, že je insolvenčním správcem dlužníka L. s.r.o. (dále jen „dlužník“) na základě usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 19. 4. 2013, č. j. KSPH 39 INS 5582/2013 – A – 18, jímž byl zjištěn úpadek dlužníka a jeho majetek byl prohlášen konkurs. Konstatoval, že správce daně vydal platební výměry na úroky z prodlení k dani z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2014 až 2017. Odvolání žalobce byla napadenými rozhodnutími zamítnuta a platební výběry byly potvrzeny.
3. Žalobce namítá, že platební výměry neměly být vůbec vydány, protože vůči dlužníku je vedeno insolvenční řízení, v rámci něhož je úpadek dlužníka řešen konkursem, přičemž úrok z prodlení je pohledávkou, která se s ohledem na § 170 písm. b) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“) v insolvenčním řízení neuspokojuje. Za této situace správce daně pochybil. Pochybil rovněž žalovaný, který měl platební výměry zrušit.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že platební výměry byly vydány proto, že dlužník neuhradil včas daň z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2014, 2015, 2016 a 2017. Z důvodu prodlení tak byly žalobci vyměřeny úroky z prodlení. Podle žalovaného jsou neuhrazené pohledávky spočívající v nezaplacených daních z nemovitých věcí za dobu po účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka pohledávkami za majetkovou podstatou. Nejsou-li tyto pohledávky za majetkovou podstatou uhrazeny včas, pak k těmto pohledávkám přirůstá i úrok z prodlení. Žalobci lze přisvědčit v tom, že úroky z prodlení, které se staly splatnými až po rozhodnutí o úpadku dlužníka, se v insolvenčním řízení dlužníka s ohledem na § 170 písm. b) insolvenčního zákona neuspokojují. Žalovaný ale poukázal na § 252 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého je možné vyrozumět daňový subjekt o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv. Z ustanovení § 243 odst. 1 daňového řádu plyne, že i po zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit a v celém daňovém řízení pokračovat, ovšem s výjimkou daňové exekuce, kterou lze toliko nařídit, avšak ji nelze provést, pokud insolvenční zákon nestanoví jinak. S ohledem na toto ustanovení daňového řádu bylo možné dlužníka vyrozumět o předpisu úroků z prodlení, přičemž toto vyrozumění v podobě platebních výměrů přímo k uspokojení pohledávek správce daně nesměřovalo. Žalovaný vzhledem k výše uvedenému navrhnul zamítnutí žaloby.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

5. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně vydal dne 2. 5. 2014 vůči dlužníku platební výměr na daň z nemovitých věcí na rok 2014 č. j. 2105056/14/2124-04400-204684, na celkovou částku 163 296 Kč; splatnost daně nastala dne 2. 6. 2014 pro částku ve výši 81 648 Kč a dne 1. 12. 2014 pro totožnou částku. Vzhledem k tomu, že

vyměřenou daň na rok 2014 dlužník neuhradil, vydal správce daně dne 4. 10. 2017 platební výměr na úrok z prodlení, č. j. 4298656/17/2124-70463-204073, o kterém vyrozuměl dlužníka, přičemž výše úroku z prodlení činila ke dni 4. 10. 2017 částku ve výši 70 590 Kč. Dne 17. 4. 2015 vydal správce daně vůči dlužníku platební výměr na daň z nemovitých věcí na rok 2015, č. j. 1827280/15/2124-70463-204684, v celkové částce 163 925 Kč; splatnost daně nastala dne 1. 6. 2015 pro částku ve výši 81 962 Kč a dne 30. 11. 2015 pro částku ve výši 81 963. Vzhledem k neuhrazení daně na rok 2015 vydal správce daně dne 4. 10. 2017 platební výměr na úrok z prodlení č. j. 4298693/17/2124-70463-204073, o kterém vyrozuměl dlužníka, přičemž výše úroku z prodlení činila ke dni 4. 10. 2017 částku ve výši 47 894 Kč. Dne 2. 5. 2016 vydal správce daně vůči dlužníku platební výměr na daň z nemovitých věcí na rok 2016, č. j. 2476687/16/2124-70463-204073, daň byla vyměřena na celkovou částku 163 925 Kč; splatnost nastala dne 31. 5. 2016 pro částku ve výši 81 962 Kč a dne 30. 11. 2016 pro částku ve výši 81 963 Kč. Vzhledem k tomu, že vyměřenou daň z nemovitých věcí na rok 2016 dlužník neuhradil, vydal správce daně dne 4. 10. 2017 platební výměr na úrok z prodlení č. j. 4298704/17/2124-70463-204073, o kterém vyrozuměl dlužníka, přičemž výše úroku z prodlení činila ke dni 4. 10. 2017 částku ve výši 24 831 Kč. Dne 21. 4. 2017 vydal správce daně vůči dlužníku platební výměr na daň z nemovitých věcí na rok 2017, č. j. 2179211/17/2124-70463-204073, daň byla vyměřena na celkovou částku 163 925 Kč; splatnost daně nastala dne 31. 5. 2017 pro částku ve výši 81 962 Kč a dne 30. 11. 2017 pro částku ve výši 81 963 Kč. Vzhledem k tomu, že vyměřenou daň na rok 2017 dlužník neuhradil, vydal správce daně dne 4. 10. 2017 platební výměr na úrok z prodlení, č. j. 4298718/17/2124-70463-204073, o kterém vyrozuměl dlužníka, přičemž výše úroku z prodlení činila ke dni 4. 10. 2017 částku ve výši 3 786 Kč.

6. Dne 3. 11. 2017 podal insolvenční správce dlužníka proti výše uvedeným platebním výměrům odvolání, v nichž shodně jako v žalobě namítal, že platební výměry na úroky z prodlení byly vydány v rozporu se zákonem, neboť v insolvenčním řízení se podle § 170 písm. b) insolvenčního zákona neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku úroky, úroky z prodlení a poplatek z prodlení z pohledávek věřitelů, které se staly splatnými až po rozhodnutí o úpadku. O úpadku dlužníka a prohlášení konkursu na jeho majetek bylo rozhodnuto Krajským soudem v Praze dne 19. 4. 2013, tedy předtím, než se stala splatnou daň z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2014, 2015, 2016 a 2017.
7. Žalovaný napadenými rozhodnutími odvolání žalobce zamítl se shodnou právní argumentací jako ve vyjádření k žalobě, podle které dlužník daň z nemovitých věcí za rok 2014 - 2017 ve lhůtě splatnosti neuhradil, přičemž daňové povinnosti vznikly v době po rozhodnutí o úpadku, a tudíž se jedná s ohledem na § 242 odst. 1 daňového řádu o pohledávky za majetkovou podstatou. Vzhledem k tomu, že daňové povinnosti nebyly uhrazeny v zákonné lhůtě, došlo k jejich úročení podle § 252 daňového řádu. O výši úroků z prodlení byl dlužník vyrozumíván příslušnými platebními výměry. Žalovaný poukazoval i na skutečnost, že předpis úroku z prodlení vyplývá přímo ze zákona bez možnosti správního uvážení. Dále žalovaný uvedl, že platební výměr, kterým se sděluje výše úroku z prodlení, má charakter ryze deklaratorní oproti platebnímu výměru, kterým se vyměřuje daň (charakter konstitutivní). Platebním výměrem, kterým se sděluje výše úroku z prodlení, se nezakládá daňovému subjektu žádná nová povinnost, toliko se deklaruje povinnost vzniklá již ze zákona. Ustanovení

§ 170 písm. b) insolvenčního zákona stanoví pouze nemožnost uspokojit pohledávku správce daně spočívající v úroku z prodlení vzniklého až po prohlášení konkursu na majetek dlužníka. Z tohoto však nelze dovodit, že by v průběhu insolvenčního řízení nedocházelo ke vzniku úroků z prodlení k pohledávkám za majetkovou podstatou. Vzniklý úrok z prodlení však s ohledem na § 170 písm. b) insolvenčního zákona uspokojit v insolvenčním řízení nelze. Správce daně je ale podle § 252 odst. 6 daňového řádu oprávněn vyrozumět daňový subjekt o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv. Z pouhého vyrozumění správce daně o předpisu úroků z prodlení dlužníka nelze dovozovat, že směřuje přímo k uspokojení pohledávek správce daně.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

8. Při přezkoumání napadených rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů a neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.
9. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

Posouzení žalobních bodů

10. Účastníci řízení nezpochybňují, že v posuzovaném případě neuhradil dlužník ve lhůtě splatnosti daňové povinnosti (daň z nemovitých věcí za rok 2014 až 2017), které vznikly až po rozhodnutí o úpadku dlužníka, a které jsou tudíž dle názoru žalovaného pohledávkami za majetkovou podstatou. Mezi účastníky je taktéž nesporné, že v důsledku prodlení s úhradou zmíněných pohledávek za majetkovou podstatou začaly k těmto pohledávkám přirůstat úroky z prodlení. Účastníci řízení se shodují i v tom, že úroky z prodlení není možné v insolvenčním řízení uspokojovat s ohledem na § 170 insolvenčního zákona, jehož smyslem je nezatěžovat majetkovou podstatu dlužníka sankcemi za prodlení se zaplacením přednostních pohledávek, jejichž včasná úhrada může být v režimu insolvenčního řízení problematická, a nesnižovat tak míru možného uspokojení oprávněných pohledávek přihlášených věřitelů.
11. Z žaloby a vyjádření k ní je zjevné, že spor mezi účastníky je veden pouze o otázku, zda je možné během insolvenčního řízení vydat platební výměry na úroky z prodlení, které vznikly v důsledku prodlení s úhradou pohledávek za majetkovou podstatou (daň z nemovitých věcí za rok 2014, 2015, 2016 a 2017), přičemž tyto daňové povinnosti vznikly v době po rozhodnutí o úpadku dlužníka.
12. Soud předně konstatuje, že s ohledem na ustanovení § 2 odst. 3, 4 a 5 a § 152 odst. 1 daňového řádu je daňovou pohledávkou, která vzniká v důsledku daňových povinností daňového subjektu, i úrok z prodlení. Daňový řád tedy pohledávky na úrocích z prodlení považuje za pohledávky za majetkovou podstatou.
13. Ve vztahu k problematice úroků z prodlení, jakožto pohledávek za majetkovou podstatou, je třeba poukázat na ustanovení § 242 odst. 1 daňového řádu, podle kterého platí, že 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. Zmíněné ustanovení představuje lex specialis k § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, který příslušenství daně pod pojem daň nezahrnuje.

14. Insolvenční správce dlužníka se může dostat do prodlení se zaplacením pohledávky za majetkovou podstatou či pohledávky jí na roveň postavené, pokud ji neuhradí ve lhůtách splatnosti. V důsledku prodlení se zaplacením těchto pohledávek vzniká jejímu nositeli právo na sankci za prodlení např. v podobě zákonného úroku z prodlení. Podle § 243 odst. 3 daňového řádu ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku nevzniká k daňové pohledávce, která není pohledávkou za majetkovou podstatou, úrok z prodlení. Vzhledem k tomu, že daňový řád pohledávky na úrocích z prodlení považuje za pohledávky za majetkovou podstatou, lze tak argumentem z opaku dovodit, že ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku vzniká k daňové pohledávce, která je pohledávkou za majetkovou podstatou, úrok z prodlení.
15. Ustanovení § 111 odst. 2 insolvenčního zákona ukládá osobě s dispozičním oprávněním (tedy insolvenčnímu správci v případě řešení úpadku konkursem) hradit pohledávky za podstatou a pohledávky jim postavené na roveň v termínech splatnosti, je-li to podle stavu majetkové podstaty možné. V některých případech to možné není proto, že insolvenční správce nebude v daný okamžik disponovat potřebnou finanční hotovostí, nebo i proto, že insolvenční správce sice hotové prostředky mít bude, ale očekává, že nastane situace předvídaná v § 305 odst. 2 insolvenčního zákona, kdy přednostně žádnou pohledávku vyplatit nesmí, aby tak nezvýhodnil jejího nositele. Tedy k prodlení se zaplacením pohledávek za majetkovou podstatou v insolvenčním řízení často dochází a nositelům takových pohledávek vzniká právo na zaplacení majetkové sankce za prodlení.
16. Je nesporné, že v posuzovaném případě neuhradil insolvenční správce daňové povinnosti dlužníka, jež vznikly po rozhodnutí o jeho úpadku, ve lhůtě splatnosti. V tomto ohledu tedy správci daně právo na zákonné úroky z prodlení vzniklo, a to s ohledem na § 252 a § 243 odst. 3 daňového řádu. Možnost insolvenčního správce uspokojit takovou pohledávku představující úroky z prodlení však limituje § 170 insolvenčního zákona.
17. Omezení stanovené v § 170 insolvenčního zákona se týká uspokojování pohledávek v insolvenčním řízení a v zásadě dopadá jak na věřitele pohledávek, které jsou přihlašovány k insolvenčnímu soudu, tak i na věřitele pohledávek za majetkovou podstatou a jim naroveň postavených. Avšak § 170 insolvenčního zákona nebrání v tom, aby tyto pohledávky obsažené v uvedeném ustanovení vznikaly, což lze dovodit s ohledem na charakter insolvenčního řízení a vzájemnými vazbami mezi ostatními právními normami (např. daňový řád), které jsou insolvenčním řízením nějakým způsobem postihovány. S ohledem na principy insolvenčního řízení je však jejich uspokojení v insolvenčním řízení omezeno.
18. V souladu s § 243 odst. 1 daňového řádu platí, že i po zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit a v celém daňovém řízení pokračovat kromě provedení daňové exekuce, jejíž realizace je zde stejně jako v insolvenčním zákoně zakázána. S uvedeným

plně koresponduje § 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona, podle kterého lze výkon rozhodnutí či exekuci, která by postihovala majetek ve vlastnictví dlužníka, jakož i jiný majetek, který náleží do majetkové podstaty, nařídit, avšak nelze je provést. Ustanovení § 243 odst. 1 daňového řádu [současně i ustanovení § 140d odst. 2 písm. a) insolvenčního zákona] vytváří podmínky k tomu, aby daňové řízení k vypořádání daňových povinností dlužníka mohlo být vedeno s tímto dlužníkem, i když je vůči němu vedeno insolvenční řízení. Kromě zákazu provedení daňové exekuce jinak pro daňové řízení zahájení insolvenčního řízení žádná omezení nevyvolává. Lze proto zahájit všechna ostatní dílčí řízení, z nichž se daňové řízení skládá. Těmito dílčími řízeními jsou i řízení nalézací (vyměřovací, doměřovací a o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí). Z uvedeného tedy vyplývá, že správce daně i přes trvající insolvenční řízení může daňové řízení zahájit a v již zahájeném řízení pokračovat, přičemž v tomto řízení je oprávněn činit veškeré úkony, a to včetně vydání rozhodnutí (např. v podobě platebního výměru na úrok z prodlení).

19. Zmínit je nezbytné také § 252 odst. 6 daňového řádu, který umožňuje správci daně kdykoliv vyrozumět daňový subjekt o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu. Výše úroku z prodlení se odvíjí či vzniká přímo ze zákona při splnění požadovaných podmínek. O výši této daňové povinnosti vyrozumí tedy správce daně daňový subjekt rozhodnutím - platebním výměrem, z něhož musí být zřejmé, za jaké období a z jakého nedoplatku na dani je úrok počítán, jakož i jeho výše. Z podstaty tohoto institutu však plyne (jak ostatně konstatoval již žalovaný), že platební výměr má deklaratorní charakter, jeho vydáním není založena povinnost hradit úrok z prodlení. Tato povinnost je založena přímo zákonem, resp. úrok z prodlení nabíhá při splnění zákonných podmínek a v okamžiku jejich splnění je také úrok z prodlení splatný.
20. Daňový řád tedy umožňuje kdykoliv vyrozumět daňový subjekt o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem. Vedle toho § 243 odst. 1 daňového řádu umožňuje činit v případě, kdy je vůči dlužníku vedeno insolvenční řízení, veškeré úkony daňového řízení, vyjma provedení daňové exekuce. Z uvedeného tedy jednoznačně plyne, že existence trvajícího insolvenčního řízení nebrání správci daně vyrozumět dlužníka o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem, neboť tento úkon nelze považovat za provedení daňové exekuce, která jediná je po dobu trvání insolvenčního řízení zapovězena, nestanoví-li insolvenční zákon jinak, což v tomto případě nestanoví.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

21. Soud tedy uzavírá, že správce daně nepochybil, když vydal příslušné platební výměry na úroky z prodlení, neboť mu v tomto postupu s ohledem na § 243 odst. 1 daňového řádu ničeho nebránilo. Žalovaný rovněž nepochybil, když k odvolání žalobce proti platebním výměrům tyto platební výměry svými rozhodnutími potvrdil. Z uvedeného důvodu tedy soud žalobu jako nedůvodnou v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
22. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení soud postupoval podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V projednávané věci úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval, podle soudního spisu mu ostatně ani žádné náklady převyšující náklady na běžnou

administrativní činnost nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 25. březen 2019

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu