



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobce: **Ing. Aleš Klaudy**,
sídlem Masarykovo náměstí 191/18, 405 01 Děčín,
insolvenční správce dlužníka PLP, a. s., IČO: 27272401,
sídlem Na Rovném 736/3, 400 04 Trmice,
zastoupený Mgr. Martinem Kolářem, advokátem,
sídlem Na Vinici 1227/32, 405 02 Děčín,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2015, č. j. 11991/15/5300-21442-711315,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 4. 2015, č. j. 11991/15/5300-21442-711315, jímž bylo zamítnuto odvolání společnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

PLP,

a. s., (dále jen „dlužník“) a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 8. 2014, č. j. 1833207/14/2501-24803-505503. Tímto rozhodnutím správce daně v souladu s § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nevyhověl požadavku dlužníka na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2011 a prosinec 2011 do majetkové podstaty dlužníka. Žalobce se v žalobě zároveň domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce předeslal, že jako insolvenční správce dlužníka požádal správce daně o vrácení přeplatků na DPH vyměřené jako nadměrný odpočet, které se jinak vrací bez žádosti do majetkové podstaty dlužníka. Správce daně však na místo vrácení přeplatků do majetkové podstaty jejich část použil na úhradu jiných daňových povinností dlužníka vzniklých po rozhodnutí o úpadku. Tento postup označil žalobce za nezákonný, neboť odporuje § 140 odst. 2 a 3 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), řešícímu započtení pohledávek po rozhodnutí o úpadku. Podmínky pro započtení uvedené v tomto ustanovení podle žalobce splněny nebyly. Žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, že správce daně byl oprávněn provést úhradu zapodstatované daňové pohledávky přeplatkem DPH, neboť v daný moment nenakládal s majetkem, který by náležel do majetkové podstaty dlužníka, když teprve vratitelný přeplatek představuje částku, s níž může daňový subjekt disponovat a žádat o její vrácení. Žalobce namítal, že se žalovaný nevyjádřil k jeho tvrzení, že postupem podle § 242 daňového řádu byl porušen princip rovného přístupu k věřitelům v insolvenčním řízení a došlo k zásahu do práv ostatních věřitelů, neboť veškerý majetek dlužníka je zastaven ve prospěch zajištěných věřitelů, jejichž zajištěné pohledávky mnohonásobně převyšují tržní hodnotu zajištění, z čehož je zřejmé, že není možné, aby byly v plné výši uspokojeny veškeré pohledávky za majetkovou podstatou, pohledávky jim postavené na roveň a zajištěné pohledávky, tudíž i tyto pohledávky budou v poměrné výši kráceny.
3. Žalobce konstatoval, že aplikací § 242 daňového řádu došlo k tomu, že do majetkové podstaty dlužníka nebyl vrácen přeplatek, který měl být použit na uspokojení věřitelů. Tvrzení žalovaného, že součástí majetkové podstaty dlužníka je až vratitelný přeplatek, označil žalobce za chybnou interpretaci právní úpravy, kterou dochází k faktickému poškození práv ostatních věřitelů v insolvenčním řízení. K tomu odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 48/06 týkající se § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), ve kterém Ústavní soud vyslovil, že z čl. 11 Listiny základních práv a svobod nelze dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka. Žalovaný sice považoval tuto judikaturu za překonanou přijetím insolvenčního zákona a daňového řádu, nicméně žalobce zdůraznil, že ochrana vlastnictví podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod se nijak nezměnila a na zachování principů ochrany vlastnického práva je třeba bezpodmínečně trvat. Pokud by se připustilo oprávnění správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

„zůřadovat“

daň

a teprve poté vracet přeplatek do majetkové podstaty dlužníka, došlo by tím podle žalobce ke vzniku privilegovaného postavení jednoho z věřitelů tak, jak to zapovídá ve výše citovaném nálezu Ústavní soud. Žalobce proto nepokládal za správné tvrzení žalovaného, že v okamžiku započtení správce daně nenakládá s majetkem dlužníka, neboť tím je až vratitelný přeplatek. Dodal, že podobně by mohl každý věřitel tvrdit, že nejprve započte všechny svoje pohledávky, neboť majetkem dlužníka náležejícím do majetkové podstaty je až kladný rozdíl zbývajících po provedení takové operace. Tím by podle docházelo k jednoznačnému porušení práv ostatních věřitelů a jakákoli zákonná úprava na uvedených ústavních principech nemůže nic změnit.

4. Podle žalobce je veškerý majetek dlužníka zastaven ve prospěch zajištěných věřitelů, jejichž zajištěné pohledávky mnohonásobně převyšují tržní hodnotu zajištění, tudíž nebudou v plné výši uspokojeny ani pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky jim na roveň postavené. Vysvětlil, že v této situaci bude postupováno podle § 305 odst. 2 insolvenčního zákona

a pohledávky za majetkovou podstatou i pohledávky jim na roveň postavené budou uspokojovány poměrně až v rámci rozvrhu, pokud soud nerozhodne o jejich dřívějším uspokojení. Tento postup podle žalobce odpovídá § 5 písm. b) insolvenčního zákona, podle kterého věřitelé se stejným nebo obdobným postavením mají v insolvenčním řízení rovné možnosti. Žalobce zdůraznil, že postup žalovaného tyto principy popírá. Pokud by byl postup správce daně při aplikaci § 242 daňového řádu správný, znamenalo by to, že pohledávky státu budou uspokojeny v plné výši, zatímco pohledávky ostatních věřitelů uhrazeny nebudou, resp. nebudou uspokojeny ani v té poměrné výši, ve které by v rámci rozvrhu uspokojeny být měly. Takový výsledek aplikace právní úpravy považoval žalobce za absurdní a protiústavní, když představuje neodůvodněné zvýhodnění jednoho z věřitelů a zásah do práv věřitelů ostatních a je projevem zřejmé nerovnosti před zákonem. Konstatoval, že při aplikaci jakékoli právní úpravy nikdy nemůže dojít k porušení základních zásad insolvenčního řízení, včetně zásady upravené v § 5 písm. b) insolvenčního zákona.

5. Žalobce dále poukázal na konflikt mezi úpravou insolvenčního a daňového řízení, se kterým se již vypořádala relevantní judikatura, jež se týkala zákona o konkurzu a vyrovnání a zákona

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Tuto judikaturu nelze podle žalobce považovat za překonanou, když daňový řád předchází úpravu

v ZSDP v podstatě převzal. Žalobce připomněl, že podle nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 648/04 byl § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání zvláštním právním předpisem zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž také soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, a měl v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou v ZSDP. Podle žalobce není správná argumentace žalovaného, že § 242 daňového řádu je speciální úpravou. Dodal, že daňový řád představuje úpravu postupu správce daně v daňovém řízení, která nikdy nemůže narušit principy uspokojování věřitelů dlužníka

v insolvenčním řízení. Zdůraznil, že v případě rozporu jiného právního předpisu s insolvenčním zákonem je třeba dát přednost speciální úpravě obsažené v insolvenčním

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zákoně. K tomu odkázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 29 NSCR 16/2011 a výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo ze dne 4. 10. 2011. Žalobce shrnul, že aplikace jakéhokoli právního předpisu vedoucí k porušení principu rovného postavení věřitelů není možná pro přednostní aplikaci speciální úpravy obsažené v insolvenčním zákoně. Dále zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 12/2009, podle kterého principy insolvenčního řízení nemohou být modifikovány ani novou právní úpravou.

6. Podle žalobce by v případě vrácení přeplatku na dani do majetkové podstaty dlužníka mohlo dojít k poměrnému uspokojení všech věřitelů se stejným druhem pohledávek a takový postup by byl plně v souladu s principy insolvenčního řízení i s principy ochrany vlastnických práv podle mezinárodních smluv a Listiny základních práv a svobod. Žalobce podotkl, že není možné, aby stát obešel tyto principy tím, že v zákoně, tj. v předpisu nižší právní síly, prohlásí sám sebe za věřitele jiné kategorie, který bude oprávněn nejprve zúřadovat své pohledávky vůči dlužníkovi v insolvenčním řízení. K tomu však podle žalobce v daném případě došlo, a to započtením pohledávek státu v rozporu s § 140 insolvenčního zákona, přičemž takové zvýhodnění jednoho z věřitelů je třeba vždy považovat za protiprávní.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že správce daně postupoval v daňovém řízení v souladu se zásadou zákonnosti upravenou v § 5 odst. 1 daňového řádu, a upozornil na důvodovou zprávu k daňovému řádu a komentář k § 242 odst. 2 a 3 tohoto zákona. Žalovaný trval na tom, že jeho právní názor plně respektuje zákonnou dikci citovaného ustanovení, které bylo aplikováno v souladu se zjištěným skutkovým stavem. Správce daně použil přeplatek na dani, vzniklý po účinnosti rozhodnutí o úpadku, na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou a vratitelný přeplatek vrátil daňovému subjektu. Žalovaný odmítl názor žalobce, že by každý z věřitelů mohl stejným způsobem nejprve započíst své pohledávky, neboť majetkem dlužníka je až kladný rozdíl zbývajících po takové operaci. Konstatoval, že postup správce daně byl v souladu s procesněprávní úpravou vztahu daňového a insolvenčního řízení v daňovém řádu a hmotněprávní úpravou vrácení nadměrného odpočtu v zákoně o DPH.
8. Podle žalovaného není na místě ani žalobcova argumentace judikaturou, která se týká odlišné právní úpravy, a to vztahu ZSDP a zákona o konkurzu a vyrovnání, který zakazoval jakékoli započtení pohledávek na majetek patřící do podstaty, resp. vztahu § 105 odst. 1 věty třetí zákona o DPH před novelou provedenou zákonem č. 296/2007 Sb. a zákona o konkurzu a vyrovnání. V daném případě však bylo postupováno podle § 242 daňového řádu, podle kterého se

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

součástí majetkové podstaty stává až vratitelný přeplatek. Toto ustanovení podle žalovaného neumožňuje různé interpretace. Žalovaný poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 544/2002

k zákonu o konkurzu a vyrovnaní, v němž Ústavní soud vyslovil, že pokud by mělo být přijato výhodnější postavení správců daně při uspokojování jejich pohledávek, musel by takové zvýhodnění zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a muselo by být i obhajitelné. Úprava § 242 odst. 2 daňového řádu tyto požadavky podle žalovaného splňuje a akceptuje také právní názor vyjádřený v nálezu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 1932, č. 15.605 (Boh. A 10072/32), podle kterého k tomu, aby právního institutu kompenzace, zavedeného v právu soukromém, mohlo být použito v oboru práva veřejného, je zapotřebí zvláštního právního předpisu. Žalovaný dále citoval z důvodové zprávy k daňovému řádu a uvedl, že úprava vracení vratitelného přeplatku v daňovém řádu u přihlašovaných pohledávek (resp. použití přeplatku na úhradu nedoplatku u tohoto typu pohledávek) splňuje podmínky započtení v § 140 insolvenčního zákona a je jako nepřímá novela insolvenčního zákona obsažena v daňovém řádu, když insolvenční zákon úpravu započtení u pohledávek za majetkovou podstatou neobsahuje.

Posouzení věci soudem

9. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
10. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
11. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že se žalovaný nevyjádřil k jeho tvrzení, že postupem podle § 242 daňového řádu byl porušen princip rovného přístupu k věřitelům v insolvenčním řízení a došlo k zásahu do práv ostatních věřitelů, neboť veškerý majetek dlužníka je zastaven ve prospěch zajištěných věřitelů, jejichž zajištěné pohledávky mnohonásobně převyšují tržní hodnotu zajištění, z čehož je zřejmé, že není možné, aby byly v plné výši uspokojeny veškeré pohledávky za majetkovou podstatou, pohledávky jim postavené na roveň a zajištěné pohledávky, tudíž i tyto pohledávky budou v poměrné výši kráceny. Této

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

námítce soud nepřisvědčil, neboť žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně vysvětlil, proč považuje § 242 daňového řádu za *lex specialis* ve vztahu k insolvenčnímu zákonu, z čehož vyplývá jeho přednostní aplikace, a v odstavci 26 napadeného rozhodnutí navíc výslovně uvedl, že správce daně nejednal v rozporu se zásadami insolvenčního řízení. Soud v této souvislosti podotýká, že žalobce spíše než s rozsahem vypořádání dané otázky nesouhlasí s názory žalovaného, což ovšem není otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí, nýbrž jejich věcné správnosti, resp. zákonnosti, kterou se soud bude zabývat níže. S ohledem na tyto skutečnosti vyhodnotil soud napadené rozhodnutí jako přezkoumatelné.

13. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o skutkovém stavu, proto soud jen ve zkratce uvádí podstatné skutkové okolnosti případu. Krajský soud v Ústí nad Labem usnesením ze dne 16. 12. 2010, č. j. KSUL 45 INS 15086/2010-A-13, vyslovil, že se zjišťuje úpadek dlužníka PLP, a. s., přičemž účinky rozhodnutí o úpadku nastaly zveřejněním v insolvenčním rejstříku dne 16. 12. 2010 v 12:13 hodin. Usnesením ze dne 1. 2. 2011, č. j. KSUL 45 INS 15086/2010-B-13, Krajský soud v Ústí nad Labem prohlásil na majetek dlužníka konkurz, jehož účinky nastaly okamžikem zveřejnění usnesení v insolvenčním rejstříku, tj. dne 1. 2. 2011 v 12:07 hodin. Rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 11. 2013 byl dlužníkovi za zdaňovací období červen 2011 namísto DPH ve výši 1 750 578 Kč vyměřen nadměrný odpočet 95 931 Kč a rozhodnutím správce daně ze dne 3. 1. 2014 byl dlužníkovi za zdaňovací období prosinec 2011 zvýšen nadměrný odpočet z částky 122 344 Kč na částku 573 784 Kč. Ke dni 21. 1. 2014 činily nedoplatky dlužníka na dani silniční 2 445 Kč, na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti 196 584 Kč, na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou 646 Kč a na dani z nemovitostí 283 103 Kč, přičemž tyto pohledávky vznikly po prohlášení konkurzu na majetek dlužníka. Ke stejnému datu činil přeplatek na DPH celkem 797 110 Kč. Vyrozměním ze dne 22. 1. 2014, č. j. 221351/14/2501-24803-505503, správce daně podle § 154 odst. 5 daňového řádu vyrozuměl dlužníka, že podle odstavce 2 téhož ustanovení převedl přeplatek na DPH vykázaný ke dni 21. 1. 2014 ve výši 797 110 Kč (vzniklý za zdaňovací období po prohlášení úpadku) na úhradu uvedených nedoplatků v celkové výši 482 778 Kč, a to dnem úhrady 28. 12. 2013.
14. V projednávané věci je mezi účastníky řízení sporná právní otázka, zda lze po rozhodnutí o úpadku dlužníka převést přeplatek na dani na úhradu daňových pohledávek za podstatou. K této problematice se již opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud, který např. ve svém rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, publ. pod č. 3416/2016 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil, že „[p]řeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, lze použít na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou [§ 168 odst. 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení].“ V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „[z]a majetek daňového subjektu se pro potřeby insolvenčního řízení považuje pouze přeplatek, který je vratitelný (§ 242 odst. 2 věta první daňového řádu). Je jím tedy pouze částka, která zbude poté, co správce daně převede přeplatek na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, případně na úhradu nedoplatku u jiného správce daně (§ 154 odst. 2

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

a 4 daňového řádu). Převedení přeplatku na úhradu nedoplatků je však omezeno; pravidla se liší podle dne vzniku přeplatku. Přeplatek z daňových povinností vzniklých nejpozději dnem předcházejícím rozhodnutí

o úpadku lze použít pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za podstatou. Jedná se tedy o pohledávky, které vznikly před rozhodnutím o úpadku a které musí správce daně uplatnit přihláškou pohledávky; pokud by je správce daně přihláškou neuplatnil, nemohl by na jejich úhradu přeplatek vůbec použít, neboť by tím obcházel insolvenční zákon a zjednával si lepší postavení než insolvenční věřitelé. Přeplatek z daňových povinností vzniklých v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku se použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou. S tímto právním názorem se zdejší soud plně ztotožňuje a v dalším odůvodnění ze závěrů citovaného rozsudku, které Nejvyšší správní soud zopakoval např. i ve svém rozsudku ze dne 8. 9. 2016, č. j. 4 Afs 176/2016-27, dostupném na www.nssoud.cz, vychází.

15. Podle § 242 odst. 1 daňového řádu platí, že „[d]aňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, jsou pohledávky za majetkovou podstatou.“ Podle odstavce 3 téhož ustanovení „[p]řeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou.“
16. Zdejší soud připomíná, že v projednávané věci byl přeplatek na DPH převeden na úhradu nedoplatků na dani silniční ve výši 2 445 Kč za kalendářní rok 2012, na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 196 584 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou ve výši 646 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 a na dani z nemovitostí ve výši 283 103 Kč za roky 2012 a 2013. Všechny tyto nedoplatky tak představují daňové pohledávky vzniklé po účinnosti rozhodnutí o úpadku, která nastala dne 16. 12. 2010, tj. pohledávky za majetkovou podstatou. Žalovaný proto postupoval plně v souladu s citovanými ustanoveními a závěry Nejvyššího správního soudu, pokud použil přeplatky na DPH vzniklé rovněž po účinnosti rozhodnutí o úpadku, na úhradu uvedených nedoplatků jakožto pohledávek za majetkovou podstatou.
17. K námitkám žalobce upozorňujícím na rozpor postupu žalovaného s § 140 insolvenčního zákona zdejší soud podotýká, že žalovaný postupoval zcela v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu, a dodává, že Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, publ. pod č. 3416/2016 Sb. NSS, jasně uvedl, že „... daňový řád je vůči insolvenčnímu zákonu *lex specialis*.“ Nelze proto přisvědčit protichůdnému tvrzení žalobce, který za zvláštní zákon označuje zákon insolvenční, a současně nelze ani vycházet ze žalobcem zmiňované judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu (včetně zdůrazňovaného rozsudku ze dne 13. 5. 2009, č. j. 1 Afs 12/2009-52) řešící vztah § 14 zákona o konkurzu a vyrovnání jako ustanovení speciálního k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), když navíc ani jeden z těchto předpisů nebyl v projednávané věci aplikován.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

18. Současně soud nemůže souhlasit ani s tvrzením žalobce, že uvedenou judikaturu nelze považovat za překonanou, neboť daňový řád předchozí úpravu v ZSDP v podstatě převzal. Zdejší soud naopak vycházejí z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, publ. pod č. 3416/2016 Sb. NSS, zastává názor, že úprava vztahu mezi daňovým řádem a insolvenčním zákonem i samotná úprava obsažená zejména v § 242 daňového řádu se od předchozí úpravy v ZSDP v podstatných rysech odchyluje, což také vedlo Nejvyšší správní soud k závěru o specialitě daňového řádu ve vztahu k insolvenčnímu zákonu, a tím k překonání žalobcem zdůrazňovaných starších právních názorů.
19. Vzhledem k tomu, že aktuální judikatura Nejvyššího správního soudu považuje daňový řád ve vztahu k insolvenčnímu zákonu za *lex specialis*, je podle názoru zdejšího soudu nedůvodná námitka žalobce, že v případě rozporu jiného právního předpisu s insolvenčním zákonem je třeba dát přednost speciální úpravě obsažené v insolvenčním zákoně. Žalobcem zmiňovanou judikaturu Nejvyššího soudu i výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo ze dne 4. 10. 2011 proto zdejší soud vyhodnotil jako překonané. V obecné rovině lze dát žalobci za pravdu v tom, že aplikace jakéhokoli právního předpisu vedoucí k porušení principu rovného postavení věřitelů není možná pro přednostní aplikaci speciální úpravy obsažené v insolvenčním zákoně. Tento argument však nelze použít v případě daňového řádu, vůči němuž insolvenční zákon postavení speciální právní úpravy nemá.
20. Soud zdůrazňuje, že postup podle § 242 odst. 3 daňového řádu nepředstavuje uspokojování pohledávek v insolvenčním řízení, nýbrž vypořádání přeplatku v režimu daňového řádu, kdy je ze zákona zcela automaticky přeplatek použit na úhradu daňového nedoplatku a do insolvenčního řízení vstupuje až případný vratitelný přeplatek, neboť teprve ten se považuje za majetek daňového subjektu. V rámci vypořádání přeplatku proto správce daně s majetkem dlužníka nenakládá. Námitce žalobce o domnělém porušení § 140 insolvenčního zákona tudíž soud nepřisvědčil.
21. Argumentuje-li žalobce zvýhodněním státu oproti ostatním věřitelům v insolvenčním řízení, resp. poškozením ostatních věřitelů, soud konstatuje, že k převedení přeplatku dochází ze zákona, kdy v okamžiku vzniku přeplatku se tento zcela automaticky použije na úhradu daňového nedoplatku, což se odehrává mimo insolvenční řízení, a teprve případný kladný výsledek tohoto vypořádání přeplatku (tj. vratitelný přeplatek) se pak stává součástí majetkové podstaty, čímž vstupuje do insolvenčního řízení. Nelze proto hovořit o zvýhodnění státu v insolvenčním řízení, když v jeho rámci při vlastním uspokojování jednotlivých pohledávek má stát naprosto shodné postavení s ostatními věřiteli majícími pohledávky stejného druhu, tudíž nelze hovořit ani o porušení zásady upravené v § 5 písm. b) insolvenčního zákona.
22. V této souvislosti považuje soud za potřebné poukázat na nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/2002, dostupný na nalus.usoud.cz, podle kterého platí, že „[p]okud by mělo být přijato výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek (reprezentujících určitý veřejný zájem), takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a mělo by být i obhajitelné. V Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

českém právním řádu žádné ustanovení takové povahy nalézt nelze.“ Soud připomíná, že tento nálezn byl vydán před účinností daňového řádu, který podle názoru zdejšího soudu plně v souladu s požadavky Ústavního soudu explicitně v § 242 upravuje, že pro potřeby insolvenčního řízení se za majetek daňového subjektu považuje pouze vratitelný přeplatek, čímž nepřímo novelizuje i příslušná ustanovení insolvenčního zákona a umožňuje správci daně v intencích daňového řádu převádět přeplatek, který není vratitelný, na úhradu jiných daňových povinností i v průběhu insolvenčního řízení. Aktuální právní úprava tedy podle názoru soudu legitimně zakládá výhodnější postavení státu při uspokojování jeho pohledávek, aniž by došlo k porušení principů ochrany vlastnického práva. Popsané oprávnění k vypořádání přeplatku dříve, než jako vratitelný přeplatek vstoupí do insolvenčního řízení, poskytuje právní úprava výhradně správci daně, tudíž námitka žalobce, že by podobně mohl postupovat každý věřitel, je zcela nemístná.

23. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že daňové orgány se při převedení přeplatku na DPH na úhradu jiných daňových nedoplatků nedopustily žalobcem namítaných pochybení, tudíž v okamžiku vydání rozhodnutí správce daně ze dne 14. 8. 2014 neexistoval vratitelný přeplatek, který by bylo možné vyplatit do majetkové podstaty dlužníka. Soud tudíž vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
24. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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, Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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.

Ústí nad Labem 20. prosince 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)