



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 v právní věci **žalobce: Ing. Aleše Klaudyho**, se sídlem Masarykovo náměstí 191/18, 405 01, Děčín, insolvenčního správce dlužníka VIAMONT, a. s., IČ: 64651711, se sídlem Na Letné 835/9, 415 01, Teplice, zastoupeného Mgr. Martinem Kolářem, advokátem, se sídlem Na Vinici 1227/32, 405 02, Děčín, proti **žalovanému: Specializovanému finančnímu úřadu**, se sídlem nábřeží Kapitána Jaroše 1000/7, 170 00, Praha 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2015, čj. 4603/15/4000-50712-106270,

takto:

I. Žaloba **s e z a m í t á**.

II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Specializovaného finančního úřadu ze dne 20. 3. 2015, čj. 4603/15/4000-50712-106270, jímž byla zamítnuta námitka společnosti VIAMONT, a. s., (dále jen „dlužník“) proti vyrozuměním žalovaného ze dne 21. 11. 2014, čj. 243296/14/4000-50712-106270, a ze dne 15. 12. 2014, čj. 260381/14/4000-50712-106270, o převedení přeplatků na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na úhradu nedoplatku penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Žalobce se v žalobě zároveň

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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. To však správce daně odmítl s tím, že přeplatky použil na úhradu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, tudíž žalobci vratitelný přeplatek nevznikl. Za předmět sporu žalobce označil otázku, zda lze správcem daně předepsané penále považovat za pohledávku za majetkovou podstatou, či zda jde o nezákonnou úhradu z majetkové podstaty dlužníka.
3. Žalobce konstatoval, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně není příslušenstvím daně, kterým se podle § 2 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Předmětné penále uložené podle § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“), však takovým penále podle názoru žalobce není. I promíjení odvodu a penále totiž upravují sama rozpočtová pravidla, čemuž odpovídá i metodika pro promíjení uvedených plnění, zejména Pokyn č. GFŘ-D-17. Také zákon č. 267/2014 Sb. i samotný § 259a a násl. daňového řádu se na toto penále nevztahují, jak potvrzuje i Pokyn č. GFŘ-D-21. Žalobce zdůraznil, že pokud penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně není příslušenstvím daně, pak nemohlo být nikdy započteno proti přeplatku na dani, jak to provedl správce daně.
4. Podle žalobce je samotná operace započtení přeplatku na dani proti předmětnému penále porušením zákona, neboť se jedná o uspokojení pohledávky, která není způsobilá k uspokojení v rámci insolvenčního řízení. Tvzení daňových orgánů, 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 nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 48/06 týkající se § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkurzu a vyrovnání“), ve kterém Ústavní soud vyslovil, že z čl. 11 Listiny základních práv a svobod nelze dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka. Daňové orgány sice považovaly tuto judikaturu za překonanou přijetím zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), 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 „zúřadovat“ 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 daňových orgánů, že v okamžiku započtení správce daně nenakládá

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

s majetkem dlužníka, neboť tím je až vratitelný přeplatek. Dodal, že podobně by mohl každý věřitel tvrdit, že nejprve započte všechny svoje pohledávky, které se v insolvenčním řízení podle § 170 insolvenčního zákona neuspokojují, neboť majetkem dlužníka náležejícím do majetkové podstaty je až kladný rozdíl zbývající 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.

5. Žalobce dále namítal, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně není způsobilé k započtení, neboť takový postup by byl v rozporu s § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Toto penále je podle žalobce jako mimosmluvní sankce z uspokojení v insolvenčním řízení výslovně vyloučeno a je nedobytné ve smyslu § 158 daňového řádu. Žalobce zdůraznil, že převodem přeplatku na úhradu předmětného penále jednoznačně fakticky dochází k uspokojení mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka v insolvenčním řízení, a to zcela v rozporu s § 170 písm. d) insolvenčního zákona. S tímto ustanovením se daňové orgány vypořádaly tvrzením, že se neuplatní, neboť § 242 daňového řádu je k němu *lex specialis*, který má aplikační přednost. Žalobce k tomu podotkl, že § 242 daňového řádu nedefinuje okruh pohledávek, které nelze uspokojit v insolvenčním řízení, a proto nelze hovořit o specialitě v pravém slova smyslu. Žalobce 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 předchozí 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.
6. 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 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. I v případě hodnocení penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně bylo podle žalobce třeba postupovat podle § 170 insolvenčního zákona o tuto pohledávku vyloučit jako nezpůsobilou k uspokojení, a to z jakékoli části majetkové podstaty, a proto ji nelze ani započítat proti přeplatku na dani. Žalobce poznamenal, že obdobně se vyjádřil i Nejvyšší soud v usnesení sp. zn. 29 Odo 709/2005, podle kterého penále za nezaplacení daní nebo pojistného na veřejné zdravotní pojištění, u kterého povinnost zaplatit penále vznikla po prohlášení konkurzu na

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

majetek dlužníka, je ve smyslu § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkurzu a vyrovnaní vyloučeno

z uspokojení v konkurzu, přičemž úprava v § 58 ZSDP a v § 18 odst. 6 zákona č. 592/1992 Sb. nemá na tento závěr žádný vliv. Žalobce dále zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu

sp. zn. 1 Afs 12/2009, podle kterého principy insolvenčního řízení nemohou být modifikovány ani novou právní úpravou.

7. Žalobce nepopřel, že v § 242 daňového řádu je obsažena úprava týkající se postupu správce daně v rámci probíhajícího insolvenčního řízení daňového subjektu, nicméně podotkl, že tuto právní úpravu není možné aplikovat tak, aby jí byly porušeny principy uspokojení věřitelů

v insolvenčním řízení. Předmětné ustanovení proto podle žalobce nelze vykládat tak, že by umožňovalo použití přeplatku na úhradu pohledávek, které jsou vyloučeny z uspokojení podle

§ 170 insolvenčního zákona, neboť takový výklad by vedl k přímému střetu s právní úpravou

v insolvenčním zákoně a nedostal by požadavku ústavní konformity, protože by poškodil práva ostatních věřitelů na uspokojení z majetkové podstaty, do níž měl být přeplatek vrácen. Žalobce dodal, že takový výklad by v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod přiznával privilegované postavení státu oproti ostatním věřitelům, což není ústavně konformní (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 48/06). Závěrem žalobce poznamenal, že pokud by bylo napadené rozhodnutí v souladu se zákonem, znamenalo by to, že se prosadila obecná právní norma oproti normě zvláštní, což je nepřípustné. Navíc by v takovém případě byl stát zvýhodněn oproti ostatním věřitelům, kteří nejsou schopni v insolvenčním řízení prosadit uspokojení nároků vymezených v § 170 insolvenčního zákona. Podle žalobce došlo napadeným rozhodnutím k významnému porušení zásady upravené v § 5 písm. b) insolvenčního zákona, podle níž mají věřitelé v insolvenčním řízení zásadně stejné nebo obdobné postavení.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. 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 žalobce není k podání žaloby aktivně procesně legitimován, neboť stranou sporu by měl být přímo daňový subjekt (dlužník). Žalovaný poukázal také na to, že soudní řízení, v nichž je žalovaným Odvolací finanční ředitelství, by mohla zakládat překážku litispendence či nepřípustnost žaloby z toho důvodu, že jimi žalobce *de facto* brojí proti témuž (domáhá se vrácení přeplatku do majetkové podstaty).
9. Podle žalovaného je penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně příslušenstvím k dani. Zdůraznil, že v souladu s § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel správu těchto odvodů a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu, a proto se podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu jedná o daň. Žalovaný dále konstatoval, že vychází z presumpce ústavní konformity zákonné právní úpravy. Podotkl, že § 154 daňového řádu nehovoří o započtení, nýbrž o převedení přeplatku na úhradu nedoplatku, a proto srovnání institutu započtení s postupem správce daně podle § 154 daňového řádu není namístě. Dodal, že převedení Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

přeplatku na úhradu nedoplatku je jen v režimu daňového řádu, nikoli v režimu insolvenčního řízení. Zdůraznil, že pohledávkou daňového subjektu za státem není přeplatek na osobním daňovém účtu, nýbrž až vratitelný přeplatek, a každá platba nad rámec zákonné daňové povinnosti na jednom daňovém účtu se okamžikem přijetí správcem daně stává platbou jiné daňové povinnosti, pokud taková existuje. Správce daně přitom nemá možnost konat jinak. Žalovaný shrnul, že z těchto důvodů je převedení přeplatku jen změnou v evidenci daní, která nemá s insolvenčním řízením nic společného.

10. Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že insolvenční zákon představuje speciální úpravu oproti daňovému řádu. Podotkl, že užší úpravu, resp. specifitější předmět, má v tomto případě daňový řád, který v § 242 až 244 upravuje správu daní v insolvenčním řízení, zatímco úprava v insolvenčním zákoně, která se zabývá započtením či neúčtením pro všechny typy pohledávek, je širší a obecnější. Podle žalovaného jsou proto předmětná ustanovení daňového řádu speciální vůči ustanovením insolvenčního zákona. Žalovaný doplnil, že pokud nějaké ustanovení přímo řeší kolizi dvou norem, nemůže mít žádná z těchto norem přednost před normou kolizní bez ohledu na to, v jakém zákoně je umístěna. Uzavřel, že pokud by měl insolvenční zákon přednost před ustanoveními daňového řádu pod nadpisem „*Vztah k insolvenčnímu řízení*“, byla by tato ustanovení daňového řádu obsoletní. K tomu žalovaný poukázal na důvodovou zprávu k § 243 odst. 3 daňového řádu, podle které v rámci insolvenčního řízení budou úročeny případné nedoplatky, jež vzniknou jako pohledávky za majetkovou podstatou.

Replika žalobce

11. V replice ze dne 29. 5. 2015 žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 7/2013 odmítl názor žalovaného o nedostatku procesní legitimace žalobce. Nesouhlasil ani s tvrzenou překážkou litispendence, a to z důvodu rozdílnosti věci, neboť žaloba směřuje proti jinému rozhodnutí jiného správního orgánu. Žalovaný podle žalobce nevyvrátil jeho argumentaci týkající se zvýhodnění státu jako věřitele a ochrany vlastnického práva. Žalobce odmítl také tvrzení žalovaného, že část třetí hlava VII díl 2 daňového řádu představuje speciální úpravu proti obecné úpravě v insolvenčním zákoně paušálně. Žalobce naopak považoval § 170 tohoto zákona vzhledem k jeho specifičnosti za speciální úpravu k daňovému řádu. Správce daně má podle žalobce povinnost aplikovat daňový řád ústavně konformně, přičemž musí respektovat jak zásady uspokojování věřitelů v insolvenčním řízení podle § 5 insolvenčního zákona, tak speciální omezení pro uspokojení některých pohledávek podle § 170 téhož zákona. Postup žalovaného tyto zásady porušil, a zasáhl tak do práv ostatních věřitelů, když v rozporu s § 170 insolvenčního zákona stát jako jediný z věřitelů uspokojil svou pohledávku na mimosmluvní sankci vyloučenou z uspokojení v insolvenčním řízení, čímž zkrátil práva na uspokojení ostatních věřitelů tím, že o započtené penále snížil plnění do majetkové podstaty. Takový postup považoval žalobce v demokratickém právním státě za vyloučený.

Správní spis

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

12. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Platebním výměrem ze dne 27. 12. 2012, čj. 91426/12/013761402494, žalovaný podle § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel vyměřil dlužníkovi odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 2 036 019 Kč. Platebním výměrem ze dne 12. 9. 2013, čj. 404017/13/4000-07601-109509, žalovaný podle § 44a odst. 8 a 9 rozpočtových pravidel vyměřil dlužníkovi penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 13. 10. 2012 do 28. 8. 2013 ve výši 651 527 Kč. Platebním výměrem ze dne 17. 1. 2014, čj. 8303/14/4000-07601-109509, žalovaný podle § 44a odst. 8 a 9 rozpočtových pravidel vyměřil dlužníkovi penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 29. 8. 2013 do 14. 11. 2013 ve výši 158 810 Kč.
13. Vyrozměním ze dne 21. 11. 2014, čj. 243296/14/4000-50712-106270, správce daně podle § 154 odst. 5 daňového řádu vyrozuměl dlužníka, že podle odstavce 2 téhož ustanovení převedl přeplatek na DPH vykázaný ke dni 19. 11. 2014 ve výši 2 247 Kč (vzniklý za zdaňovací období po prohlášení úpadku – září 2014) na úhradu nedoplatku na odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně vykázaného ke dni 19. 11. 2014 ve výši 701 367 Kč (vzniklého po prohlášení úpadku), a to dnem úhrady 28. 10. 2014. Vyrozměním ze dne 15. 12. 2014, čj. 260381/14/4000-50712-106270, správce daně podle § 154 odst. 5 daňového řádu vyrozuměl dlužníka, že podle odstavce 2 téhož ustanovení převedl přeplatek na DPH vykázaný ke dni 11. 12. 2014 ve výši 3 843 Kč (vzniklý za zdaňovací období po prohlášení úpadku – říjen 2014) na úhradu nedoplatku na odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně vykázaného ke dni 11. 12. 2014 ve výši 699 120 Kč (vzniklého po prohlášení úpadku), a to dnem úhrady 26. 11. 2014. Proti těmto vyrozuměním podal dlužník prostřednictvím žalobce námitky, které žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci soudem

14. 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.
15. Nejprve se soud musel zabývat argumenty žalovaného zpochybňujícími procesní legitimaci žalobce a upozorňujícími na možnou překážku litispendence. Každá z těchto skutečností by totiž, pokud by argumentace žalovaného byla správná, bránila věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí. Soud ovšem žalovanému nepřisvědčil. Aktivní procesní legitimace žalobce vyplývá z § 249 odst. 1 insolvenčního zákona, podle kterého je osobou oprávněnou k podání žaloby k vymození nároku dlužníka, který se týká majetkové podstaty, po prohlášení konkurzu pouze insolvenční správce. Toto ustanovení jednoznačně dopadá i na žaloby v daňových věcech (včetně projednávané věci, kde žalobce tvrdí, že do majetkové podstaty měl být vrácen přeplatek, který žalovaný nezákonně převedl na úhradu nedoplatku), jak ostatně vyslovil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 3. 2014, čj. 9 Afs 7/2013 - 36, dostupném na www.nssoud.cz. K tvrzené překážce litispendence soud připomíná, že základním předpokladem litispendence je totožnost věcí, která se odvíjí od totožnosti účastníků a totožnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Tyto podmínky však v daném případě splněny nejsou, neboť řízení, na která odkazuje žalovaný, sice vede tentýž žalobce, avšak proti jinému žalovanému (Odvolací finanční ředitelství), a domáhá se v nich přezkumu odlišných rozhodnutí, tudíž se o Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

totožné věci nejedná. Soud proto shledal, že věcnému projednání této žaloby nebrání domnělý nedostatek procesní legitimace žalobce ani domnělá litispendence.

16. 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.
17. 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.
18. V projednávané věci nebylo mezi účastníky řízení sporu o tom, že usnesením ze dne 17. 9. 2012, čj. KSUL 79 INS 19121/2012-A-14, Krajský soud v Ústí nad Labem vyslovil, že se zjišťuje úpadek dlužníka VIAMONT, a. s., přičemž účinky rozhodnutí o úpadku nastaly zveřejněním v insolvenčním rejstříku dne 17. 9. 2012. Usnesením ze dne 20. 11. 2012, čj. KSUL 79 INS 19121/2012-B-8, Krajský soud v Ústí nad Labem prohlásil na majetek dlužníka konkurz, jehož účinky nastaly okamžikem zveřejnění usnesení v insolvenčním rejstříku, tj. dne 21. 11. 2012 v 14:07 hodin.
19. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je 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, čj. 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 a 4 daňového řádu). Převedení přeplatku na úhradu nedoplatek 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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, čj. 4 Afs 176/2016 - 27, dostupném na www.nssoud.cz, vychází.

20. Zdejší soud připomíná, že v projednávané věci byl přeplatek na DPH převeden na úhradu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Toto penále je upraveno v § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel a podle odstavce 9 téhož ustanovení se při jeho správě postupuje podle daňového řádu. Podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu platí, že „[d]aní se pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona.“ To znamená, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně se ve smyslu citovaného ustanovení považuje za daň. V tomto směru pak argumentace žalobce o tom, že předmětné penále není příslušenstvím daně ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu a z toho důvodu nemohlo být nikdy započteno proti přeplatku na dani, ztrácí relevanci, neboť toto penále je třeba pro účely daňového řádu považovat přímo za daň, a tudíž i za daňovou pohledávku.
21. 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.“
22. Penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, které bylo dlužníkovi pravomocně předsáno platebním výměrem ze dne 12. 9. 2013 za období od 13. 10. 2012 do 28. 8. 2013 a platebním výměrem ze dne 17. 1. 2014 za období od 29. 8. 2013 do 14. 11. 2013, představuje daňovou pohledávku vzniklou po účinnosti rozhodnutí o úpadku, která nastala dne 17. 9. 2012, tj. pohledávku za majetkovou podstatou. Správce daně proto postupoval plně v souladu s citovanými ustanoveními a závěry Nejvyššího správního soudu, pokud použil přeplatky na DPH za září a říjen 2014 vzniklé dne 28. 10. 2014 a 26. 11. 2014, tj. po účinnosti rozhodnutí o úpadku, na úhradu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně jakožto pohledávky za majetkovou podstatou.
23. K námitkám žalobce upozorňujícím na rozpor postupu žalovaného s § 170 písm. d) 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, čj. 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, čj. 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.

24. 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, čj. 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.
25. 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.
26. Podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona platí, že „[v] insolvenčním řízení se neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak, mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka, s výjimkou penále za nezaplacení daní, poplatků, a jiných obdobných peněžitých plnění, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného za veřejné zdravotní pojištění, pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla před rozhodnutím o úpadku.“ Za situace, kdy je daňový řád ve vztahu k insolvenčnímu zákonu speciálním právním předpisem, citované ustanovení podle názoru soudu nebrání v postupu podle § 152 odst. 3 daňového řádu, který výslovně počítá dokonce i s úhradou nedoplatků na příslušenství daně (zde je nutno zopakovat, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je pro účely daňového řádu daní, nikoli příslušenstvím), jež vznikly po účinnosti rozhodnutí o úpadku. Zmíněný § 170 písm. d) insolvenčního zákona zároveň ze stejného důvodu nebrání ani v postupu podle § 242 odst. 3 daňového řádu.
27. 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 § 170 písm. d) insolvenčního zákona tudíž soud nepřisvědčil.
28. Se žalobcem lze souhlasit v tom směru, že § 242 daňového řádu nedefinuje okruh pohledávek, které nelze uspokojit v insolvenčním řízení. To ovšem podle názoru soudu nic nemění na specialitě daňového řádu ve vztahu k insolvenčnímu zákonu a na oprávnění

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

správce daně provést daňovým řádem předvídané převedení přeplatku na dani na úhradu jiných daňových povinností daňového subjektu, jsou-li splněny podmínky, které pro tento postup daňový řád stanovil.

29. 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.
30. 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 českém právním řádu žádné ustanovení takové povahy nalézt nelze.“ Soud připomíná, že tento nález 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 nepřímou 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. Takovéto 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.
31. K žalobcem namítanému nepřipustnému zvýhodnění státu nedochází ani domnělým nucením insolvenčního správce, aby přednostně hradil pohledávky státu. V daném případě byl dlužníkovi uložen odvod za porušení rozpočtové kázně platebním výměrem ze dne 27. 12. 2012, tato pohledávka státu tudíž vznikla po účinnosti rozhodnutí o úpadku a jedná se o pohledávku za majetkovou podstatou, která mohla být podle § 168 odst. 3 insolvenčního zákona uspokojena kdykoli po rozhodnutí o úpadku. Jejím uhrazením tak ke zvýhodnění státu oproti ostatním věřitelům nedošlo. Soud podotýká, že možnost uspokojit pohledávku za majetkovou podstatou kdykoli po rozhodnutí o úpadku nelze vykládat jako oprávnění insolvenčního správce hradit tyto pohledávky v termínech podle vlastního uvážení bez ohledu na jejich splatnost. Naopak, disponuje-li insolvenční správce prostředky k úhradě jednotlivých pohledávek, měl by jejich splatnost dodržet, čímž zároveň logicky předejde vzniku penále. V možnosti správce daně převést přeplatek na dani, vzniklý po rozhodnutí o úpadku, na úhradu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, které vzniklo rovněž po rozhodnutí o úpadku, proto nelze spatřovat nepřipustné zvýhodnění státu, a tím ani porušení zásady upravené v § 5 písm. b) insolvenčního zákona, podle kterého mají věřitelé v insolvenčním řízení zásadně stejné nebo obdobné postavení. Ostatně – jak již soud vysvětlil výše – k převedení přeplatku na dani na úhradu jiných daňových nedoplatků dochází mimo insolvenční řízení, neboť se odehrává před tím, než se

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vratitelný přeplatek stane majetkem daňového subjektu a jako takový teprve vstoupí do insolvenčního řízení.

32. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. 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, 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.

V Ústí nad Labem dne 13. prosince 2017

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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.