



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. A. K.**, se sídlem X, 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: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2015, čj. 9065/15/5200-20441-706470,

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 Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 5. 2015, čj. 9065/15/5200-20441-706470, jímž byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 11. 2014, čj. 247188/14/4000-50712-106270, a ze dne 19. 12. 2014, čj. 265246/14/4000-50712-106270. Rozhodnutím ze dne 26. 11. 2014 správce daně nevyhověl požadavku společnosti VIAMONT, a. s., (dále jen „dlužník“) na vrácení přeplatků na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 1 767 Kč a 6 206 Kč vzniklých v důsledku vyměření nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období květen a červen 2014. Rozhodnutím ze dne 19. 12. 2014 správce daně nevyhověl požadavku dlužníka na vrácení přeplatku na DPH ve výši 4 242 Kč vzniklého

v důsledku vyměření nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období červenec 2014. 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, který 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. 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 náleze 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 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 žalovaného, že v okamžiku započtení nenakládá 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 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.

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 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.
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 majetek dlužníka, je ve smyslu § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkurzu a vyrovnání 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 odvod za porušení rozpočtové kázně i penále za prodlení s tímto odvodem jsou podřaditelné pod pojem daň ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu a závěr žalobce, že toto penále není příslušenstvím daně a nemohlo být nikdy započteno proti přeplatku na dani, nemá oporu v zákoně podobně jako další argumenty žalobce. Žalovaný trval na tom, že součástí majetkové podstaty dlužníka je až vratitelný přeplatek definovaný v § 154 odst. 2 daňového řádu. Žalobcův odkaz na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 48/06 označil žalovaný za nepřiléhavý, neboť se zabýval otázkou započtení, jak byla upravena zákonem o konkurzu a vyrovnání v době před účinností daňového řádu. Dodal, že v reakci na tento nálezy je v § 242 odst. 2 daňového řádu upravena i tzv. tlustá čára, kdy za majetek náležející do majetkové podstaty je považován i vratitelný přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku. Žalovaný připomněl, že vratitelným přeplatkem je pouze částka, která zůstane poté, kdy správce daně převede přeplatek na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, případně na úhradu nedoplatku u jiného správce daně.

9. Podle žalovaného se pojem daňová pohledávka upravený v § 153 odst. 2 daňového řádu obsahově shoduje s pojmem nedoplatek uvedeným v § 153 odst. 1 téhož zákona, kterým je nejen neuhrazená částka daně po uplynutí splatnosti, ale také příslušenství daně, u něhož uplynul den splatnosti. Pod pojem příslušenství daně přitom podle žalovaného náleží úroky, penále, pokuty a náklady řízení, penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně nevylučuje. Žalovaný z toho vyvodil, že pod pojem splatné pohledávky za majetkovou podstatou upravený v § 242 odst. 3 daňového řádu lze podřadit i předmětné penále vzniklé po rozhodnutí o úpadku.
10. Žalovaný zdůraznil, že z kogentní úpravy nakládání s přeplatkem upravené v daňovém řádu nelze dovodit, že v rámci daňového řízení probíhajícího souběžně s insolvenčním řízením je správci daně zakázáno použít přeplatek vzniklý po účinnosti rozhodnutí o úpadku na úhradu nedoplatku na příslušenství daně z daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. Doplnil, že soudy neshledaly úpravu v daňovém řádu ústavně nekonformní. Žalovaný dále uvedl, že insolvenční zákon započtení pohledávek za podstatou výslovně neupravuje, činí tak jen u pohledávek přihlašovaných do insolvenčního řízení (§ 140 odst. 2). Podle žalovaného § 170 insolvenčního zákona neřeší otázku započtení vzájemných pohledávek správce daně a daňového subjektu, takže se s odkazem na předmětné ustanovení nelze dovolávat nezákonnosti použití „zapodstatového“ přeplatku na úhradu „zapodstatového“ nedoplatku na příslušenství daně. Žalovaný setrval na názoru, že v tomto případě je daňový řád *lex specialis* k insolvenčnímu zákonu, jímž proto správce daně není ve svém postupu limitován.

Správní spis

11. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. 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.
12. Platebním výměrem ze dne 27. 12. 2012, čj. 91426/12/013761402494, žalovaný podle § 44a odst. 4 písm. c) 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“), 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 13. 8. 2014, čj. 171053/14/4000-27802-106270, správce daně podle § 154 odst. 5 daňového řádu vyrozuměl dlužníka, že podle odstavce 2 téhož ustanovení převedl přeplatek na DPH vykázaný ke dni 23. 7. 2014 ve výši 1 767 Kč na úhradu

nedoplatku na odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně vykázaného ke dni 23. 7. 2014 ve výši 718 570 Kč, a to dnem úhrady 26. 6. 2014. Vyrozuměním ze dne 19. 8. 2014, čj. 176966/14/4000-27802-106270, správce daně podle § 154 odst. 5 daňového řádu vyrozuměl dlužníka, že podle odstavce 2 téhož ustanovení převedl přeplatek na DPH vykázaný ke dni 19. 8. 2014 ve výši 6 206 Kč na úhradu nedoplatku na odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně vykázaného ke dni 19. 8. 2014 ve výši 716 803 Kč, a to dnem úhrady 26. 7. 2014. Vyrozuměním ze dne 19. 9. 2014, čj. 198278/14/4000-27802-106270, správce daně podle § 154 odst. 5 daňového řádu vyrozuměl dlužníka, že podle odstavce 2 téhož ustanovení převedl přeplatek na DPH vykázaný ke dni 18. 9. 2014 ve výši 4 242 Kč na úhradu nedoplatku na odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně vykázaného ke dni 18. 9. 2014 ve výši 710 597 Kč, a to dnem úhrady 26. 8. 2014.

14. Rozhodnutím ze dne 26. 11. 2014, čj. 247188/14/4000-50712-106270, správce daně nevyhověl požadavku dlužníka ze dne 25. 9. 2014 na vrácení přeplatku na DPH za zdaňovací období květen 2014 ve výši 1 767 Kč a za zdaňovací období červen 2014 ve výši 6 206 Kč, neboť přeplatky byly použity na úhradu nedoplatku, o čemž byl dlužník zpraven. Rozhodnutím ze dne 19. 12. 2014, čj. 265246/14/4000-50712-106270, správce daně nevyhověl požadavku dlužníka ze dne 16. 10. 2014 na vrácení přeplatku na DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 4 242 Kč, přeplatek byl použit na úhradu nedoplatku, o čemž byl dlužník zpraven.
15. Proti těmto rozhodnutím podal dlužník prostřednictvím žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci soudem

16. 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.
17. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť 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.
18. 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.

19. 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, 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 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, 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 květen, červen a červenec 2014 vzniklé dne 26. 6. 2014, 26. 7. 2014 a 26. 8. 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 daňových orgánů s § 170 písm. d) insolvenčního zákona zdejší soud podotýká, že daňové orgány postupovaly 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 vyrovnaní 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.
24. Současně soud nemůže souhlasit ani s tvrzením žalobce, že uvedenou judikaturu nelze považovat za překonanou, neboť daňový řád předchází 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 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 nálezy 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 nálezy 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 nepřípustnému 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 nepřípustné 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 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 nejblíže 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 28. listopadu 2017

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

Za správnost vyhotovení:
G. Z.