



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Miroslavy Honusové, v právní věci žalobce **OKD, a. s.**, se sídlem Stonavská 2179, Karviná-Doly, zastoupeného Mgr. Romanem Aplem, bytem Formanská 21c, Havířov-Město, proti žalovanému **Specializovanému finančnímu úřadu**, se sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, ve věci převedení přeplatku na dani,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou ze dne 12. 10. 2016, opravenou a doplněnou k výzvě soudu podáním doručeným soudu dne 21. 11. 2016, se žalobce domáhal určení, že žalovaným provedené převedení přeplatku žalobce na dani z přidané hodnoty, vykázaného ke dni 7. 6. 2016 ve výši 5 858 908,32 Kč u Specializovaného finančního úřadu, na úhradu nedoplatku daně žalobce z nemovitých věcí, vykázaného ke dni 6. 6. 2016 ve výši 15 238 967 Kč u Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, bylo nezákonné.

Žalobce v žalobě uvedl, že dne 24. 6. 2016 byl žalovaným vyrozuměn o výše uvedeném převedení přeplatku na dani, proti němuž podal námitku. Žalovaný dne 30. 9. 2016 svým rozhodnutím č. j. 211155/16/4000-50712-108545 námitku zamítl.

Žalobce namítá, že z důvodu probíhajícího insolvenčního řízení ohledně něj, vedeného pod sp. zn. KSOS 25 INS 10525/2016, není uvedený postup žalovaného možný, jelikož použití přeplatku na úhradu nedoplatku není ve své podstatě ničím jiným než započtením pohledávky, a zápočty pohledávek mezi žalobcem v úpadku a jeho věřiteli jsou obecně zákonem č. 182/2006 Sb., insolvenčním zákonem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), zakázány. Žalobce podal 3. 5. 2016 dlužnický insolvenční návrh, spojený s návrhem an povolení reorganizace. Usnesením Krajského soudu v Ostravě č. j. KSOS 25 INS 10525/2016-A19 ze dne 9. 5. 2016 bylo rozhodnuto o úpadku dlužníka. Účinky uvedeného rozhodnutí nastaly 9. 5. 2016 ve 14:02 hod. Dle ustanovení § 324 odst. 3 insolvenčního zákona je od zveřejnění tohoto návrhu započtení pohledávek v insolvenčním řízení nepřípustné, ledaže insolvenční soud určí jinak předběžným opatřením. To platí i tehdy, jestliže zákonné podmínky tohoto započtení byly splněny před uvedeným okamžikem. Žalobce je toho názoru, že i pohledávky finančního úřadu lze započíst výlučně na základě předběžného opatření insolvenčního soudu. Žalobce poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 64/2011-58 ze dne 31. 7. 2015 a č. j. 3 Afs 134/2014-37 ze dne 24. 6. 2015, podle nichž správce daně nemůže být v insolvenčním řízení zvýhodňován oproti jiným věřitelům. Dovolával se i nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005. Poukázal též na to, že splátka daně z nemovitostí není pohledávkou za majetkovou podstatou, neboť vznikla před rozhodnutím o úpadku. Případné daňové přeplatky žalobce proto musí být vráceny do jeho majetkové podstaty. Zároveň má žalobce (s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 38/05) zato, že insolvenční zákon je v této věci *lex specialis* vůči zákonu č. 280/2009 Sb., daňovému řádu, ve znění pozdějších předpisů, zejména jeho ustanovení § 242.

Žalovaný ve svém vyjádření shrnul dosavadní průběh řízení a namítl, že žaloba je jednak nepřípustná, jednak nedůvodná. K nepřípustnosti žaloby uvedl, že má zato, že zásahová žaloba není na místě, neboť žalobce měl možnost užití jiného právního prostředku ochrany, a to jmenovitě žalobu proti rozhodnutí o námitce ze dne 30. 9. 2016 dle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 3/2004 ze dne 4. 8. 2004, jímž byla vyslovena subsidiarita zásahové žaloby vůči žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Žalovaný rovněž poukázal na to, že žalobní petit zní pouze na určení nezákonnosti zásahu, ačkoli zásah stále trvá, a proto v případě vyhovění žalobě není řešen následující postup žalovaného, tedy otázka, zda by měl být přeplatek převeden zpět na účet daně z přidané hodnoty. Z toho vyvozoval neprojednatelnost žaloby. K nedůvodnosti žaloby pak uvedl, že nesouhlasí se ztotožněním institutu započtení pohledávky a převedení přeplatku na dani. Přeplatek nikdy není pohledávkou daňového subjektu za správcem daně (resp. státem), a to i když neprobíhá insolvenční řízení; pohledávkou se stává až vratitelný přeplatek. Soubor přeplatků a nedoplatků je jen součástí evidence daní jednoho daňového subjektu. Každá platba nad rámec daňové povinnosti na jednom daňovém účtu se okamžikem přijetí správcem daně stává již platbou jiné daňové povinnosti, pokud taková existuje; převedení přeplatku má jen evidenční charakter, avšak daň již byla fakticky uhrazena. Postup dle § 324 odst. 3 se tak vůbec neuplatní, neboť v insolvenčním řízení se použije dle § 242 odst. 2

daňového řádu až vratitelný přeplatek. Jestliže se insolvenční zákon vůbec neužije, nelze ani uvažovat o jeho specialitě vůči daňovému řádu. Navíc pokud se týče soudy vyslovené speciality zákonů upravujících insolvenční vůči zákonům upravujícím správu daní, pak je třeba poukázat jednak na to, že předmětné judikáty se týkaly zákonů předcházejících insolvenčnímu zákonu a daňovému řádu, jednak je třeba specialitu posuzovat ve vztahu ke konkrétním ustanovením, nikoli plošným způsobem (rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 7/2009-41 ze dne 31. 10. 2011). Navíc pokud se týče poměru speciality v dané konkrétní věci za obecnou, je třeba pokládat úpravu insolvenčního řízení v insolvenčním zákoně, kdežto za speciální pak úpravu správy daní v insolvenčním řízení (§§ 242-244 daňového řádu). Jestliže je kolize dvou norem řešena přímo kolizním ustanovením, nemůže mít žádná z uvedených norem přednost před tímto kolizním ustanovením. Pokud by měl žalobce pravdu a insolvenční zákon by měl přednost před ustanovením § 242 daňového řádu, pak by se uvedené ustanovení stalo obsoletním a zcela neaplikovatelným. Pokud se týče samotných podmínek stanovených v § 242 odst. 2 daňového řádu, tyto byly v projednávaném případě zcela splněny. Přeplatek vznikl na základě daňových povinností, které vznikly před rozhodnutím o úpadku; uhrazená daňová pohledávka vznikla dne 1. 1. 2016, tedy taktéž před rozhodnutím o úpadku. K vlastnímu použití přeplatku došlo 23. 6. 2016 s právními účinky ke dni 1. 6. 2016, tj. před konáním přezkumného jednání.

Žalovaný v replice doručené soudu dne 6. 2. 2017 setrval na svém názoru, že použití přeplatku na úhradu nedoplatku je ve své podstatě započtením pohledávky. Poukázal na ustanovení § 140 odst. 4 insolvenčního zákona neumožňující započtení v případech stanovených tímto zákonem, mezi něž patří i ustanovení § 324 odst. 3 insolvenčního zákona, týkající se započtení ve specifickém případě podání reorganizačního návrhu.

Krajský soud posoudil namítaný nezákonný zásah na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.).

Z předloženého spisového materiálu bylo zjištěno, že v průběhu května 2016 hradili někteří odběratelé žalobce ze skupiny ČEZ daň z přidané hodnoty přímo žalovanému coby správci daně postupem zajištění daně na základě § 109a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Tyto platby se týkaly zdanitelných plnění za zdaňovací období březen 2016 a duben 2016. Dne 6. 6. 2016 obdržel žalovaný žádost Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj o převedení přeplatku podle § 154 odst. 4 daňového řádu na nedoplatek na dani z nemovitých věcí ve výši 15 238 967 Kč, splatný dne 31. 5. 2016. Na základě této žádosti převedl žalovaný s datem úhrady 1. 6. 2016 dle ustanovení § 154 odst. 2 a 5 daňového řádu na úhradu nedoplatku na dani z nemovitých věcí u Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj přeplatek ve výši 5 858 908,32 Kč, o čemž informoval žalobce vyrozuměním č. j. 171353/16/4000-50712-108545 ze dne 23. 6. 2016, které mu bylo doručeno následujícího dne. Proti tomuto vyrozumění podal žalobce dne 30. 6. 2016 „Vyjádření k postupu finančního úřadu“, které žalovaný posoudil jako námitku podle § 159 daňového řádu. O této námitce rozhodl žalovaný dne 30. 9. 2016 rozhodnutím o námitce

č. j. 211155/16/4000-50712-108545 tak, že námitku zamítl. Pokud se týče insolvence žalobce, bylo zjištěno, že na insolvenční návrh žalobce ze dne 3. 5. 2016 spojený s návrhem na reorganizaci bylo usnesením Krajského soudu v Ostravě č. j. KSOS 25 INS 10525/2016-A19 ze dne 9. 5. 2016 rozhodnuto o úpadku žalobce; usnesením Krajského soudu v Ostravě č. j. KSOS 25 INS 10525/2016-B181 ze dne 12. 8. 2016 byla povolena reorganizace žalobce.

Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Podle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele je po rozhodnutí o úpadku přípustné, jestliže zákonné podmínky tohoto započtení byly splněny před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak. Podle § 140 odst. 4 insolvenčního zákona započtení podle odstavce 2 není rovněž přípustné v případech stanovených dále tímto zákonem nebo předběžným opatřením insolvenčního soudu. Podle § 324 odst. 3 insolvenčního zákona od okamžiku zveřejnění návrhu na povolení reorganizace v insolvenčním rejstříku není přípustné započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele, ledaže insolvenční soud určí jinak předběžným opatřením. To platí i tehdy, jestliže zákonné podmínky tohoto započtení byly splněny před uvedeným okamžikem.

Podle § 242 odst. 2 daňového řádu pro potřeby insolvenčního řízení je za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek s tím, že přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání.

Soud se nejprve zabýval námitkou nepřipustnosti žaloby, vznesené žalovaným.

Soud si je vědom toho, že správní soudy v době účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků připouštěly přezkum rozhodnutí o reklamaci proti postupu správce daně v případě převedení daňového přeplatku na úhradu daně (srov. stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu č. j. Sst 2/2003-225 ze dne 29. 4. 2004, publ. pod č. 215/2004 Sb. r. NSS). Zároveň má soud za to, že tento postup pro obdobné řízení v době účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „d. ř.“), již nelze uplatnit. Převedení přeplatku je totiž pouhým faktickým úkonem, a nejde v něm o rozhodovací činnost. Zpravidla se jedná o jednoduchý postup bez většího prostoru pro diskreci, kdy problémy vznikaly u tohoto postupu prakticky pouze ve vazbě na insolvenční řízení, jak je tomu i v projednávaném případě. Daňový řád posiluje povahu převodu přeplatku jako zásahu do práv

daňového subjektu, který není rozhodnutím, i tím, že v § 154 odst. 5 předvídá vyrozumění o převedení přeplatku jen u významnějších případů převodu. Vyrozumění je pouze notifikací o zásahu orgánů finanční správy do práv daňového subjektu. Proti zásahu (nikoli proti samotnému vyrozumění) lze podat dle daňového řádu námitku, která má povahu právního prostředku nápravy ve smyslu § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Jeho vyčerpání je podmínkou pro podání zásahové žaloby k soudu, samostatně však nepodléhá přezkumu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. Samotná námitka dle § 159 d. ř. není považována za řádný opravný prostředek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 131/2015-32 ze dne 26. 11. 2015). Využití žalobního typu zásahové žaloby tak odpovídá povaze učiněného zásahu do práv daňového subjektu a zásadě efektivity ochrany veřejných subjektivních práv soudní mocí. Soud proto nepřisvědčil žalovanému v tvrzení, že žalobce má k dispozici jiný prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. v podobě žaloby na přezkum, neboť rozhodnutí o námitce proti převedení přeplatku není rozhodnutím, podléhajícím přezkumu v režimu ustanovení § 65 a násl. s. ř. s.

Pokud se týče námítky, že žaloba je nepřípustná proto, že žalobce v petitu žádá pouze deklaraci nezákonnosti zásahu, a nikoli jeho odstranění, pak ani této námitce soud nepřisvědčuje. Zákon výslovně počítá s možností žalobce domáhat se toliko deklaratorního rozhodnutí o nezákonnosti zásahu (srov. § 82 a 85 s. ř. s.). Žalobce takovou volbu učinil a nelze jej nutit k rozšíření petitu jen proto, že by to bylo z hlediska ochrany jeho veřejných subjektivních práv vhodné. Není proto ani zřejmé, pod jaký důvod nepřípustnosti žaloby by dle žalovaného měla z tohoto důvodu žaloba spadat.

Naproti tomu, pokud se týče nedůvodnosti žaloby, dospěl soud shodně se žalovaným k závěru, že žaloba důvodná není. Žalobce opíral své žalobní žádání o názor, že ve věci by se mělo uplatnit ustanovení § 324 odst. 3 insolvenčního zákona, neumožňující s výjimkou předběžného opatření započtení pohledávek v insolvenčním řízení, a toto ustanovení by mělo mít aplikační přednost před ustanovením § 242 odst. 2 daňového řádu, dle něž je pro potřeby insolvenčního řízení za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek. S tímto názorem se soud neztotožňuje. Při úvaze o uplatnění či přednosti jednotlivých ustanovení, která jsou ve věci namítána žalobcem, je třeba primárně vyjít z toho, že započtení je možné jen vůči vzájemným majetkovým nárokům. Nejprve se proto logicky uplatní norma stanovící, co je majetkovým nárokem (§ 242 odst. 2 daňového řádu), a teprve existuje-li dle uvedené normy takovýto majetkový nárok, lze následně uvažovat o podmínkách jeho započtení (§ 324 odst. 3 insolvenčního zákona). Vzhledem k tomu, že v projednávané věci žádná majetková hodnota v podobě vratitelného přeplatku nevznikla, nenastaly vůbec podmínky pro řešení otázky přípustnosti započtení. Soud se neztotožňuje s názorem, že institut převedení přeplatku dle daňového řádu je totožný s institutem započtení ve smyslu soukromoprávních předpisů. Přestože že pochopitelně nelze podobnost obou institutů popřít, je ze zákona zřejmá vůle zákonodárce, že teprve kladný výsledek převodních daňových operací – tj. vratitelný přeplatek – může být vůbec způsobilým předmětem započtení ve smyslu předpisů soukromoprávních. Soud rovněž ve shodě

se žalovaným uvádí, že přeplatek je ve smyslu ustanovení § 152 odst. 1 daňového řádu od svého uhrazení platbou jiné daně, takže převedením přeplatku se jen dává do souladu daňová evidence se stavem, který vznikl ze zákona. Soud odkazuje v této věci na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 261/2015-18 ze dne 21. 4. 2016, dle něhož *„za 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).“* Uvedený závěr byl zopakován v rozsudku téhož soudu č. j. 4 Afs 176/2016-27 ze dne 8. 9. 2016, dle něhož teprve v případě zjištění existence vratitelného přeplatku lze uvažovat o postupu dle ustanovení insolvenčního zákona, týkajícího se započtení pohledávek.

Pokud se žalobce dovolával nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005, pak ten není v projednávané věci použitelný, neboť se netýkal vztahu daňového řádu a insolvenčního zákona, nýbrž vztahu dnes již zrušeného zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, a taktéž zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, kdy oba uvedené předpisy neobsahovaly ustanovení obdobná shora citovaným (nepoužitelnost uvedeného nálezu pro nové předpisy dovodil i Krajský soud v Hradci Králové, pobočka Pardubice v rozsudku č. j. 52 Af 27/2016-42 ze dne 4. 10. 2016). Tatáž úvaha se týká i rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 64/2011-55 ze dne 31. 7. 2013. Obecně pak k námitce neústavnosti soud zdůrazňuje, že dle daňového řádu je až vratitelný přeplatek majetkem, tedy nehmotnou věcí ve vlastnictví daňového subjektu. Teprve jeho existence může vést k úvahám o ochraně vlastnického práva tohoto subjektu.

Úvahy o tom, má-li se z důvodu speciality použít § 324 odst. 3 insolvenčního zákona či § 242 odst. 2 daňového řádu jsou pro projednávanou věc bezpředmětné, neboť obě ustanovení nejsou – jak výše vyloženo – ve vztahu subsidiarity a speciality, nýbrž ve vztahu komplementarity.

Soud proto žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. pro nedůvodnost zamítl.

O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Krajský soud v Ostravě
dne 16. března 2017
Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu