



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Věry Šimůnkové v právní věci žalobkyně: **V. J. V.**, se sídlem , **insolvenční správce dlužníka METAZ, a. s.**, se sídlem Ing. Fr. Janečka 147, 257 41 Týnec nad Sázavou, zastoupená Auditorskou a daňovou kanceláří, s. r. o., se sídlem Husitská 344/63, 130 00 Praha 3, proti žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 26. 11. 2012, čj. 7075/12-1500-200379, a ze dne 17. 12. 2012, čj. 7727/12-1500-200379,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.**II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.****O d ů v o d ň ě n í :**

Žalobce se dvěma samostatnými žalobami vedenými pod sp. zn. 45 Af 38/2012 a 46 Af 18/2013 domáhá zrušení výše označených rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze, kterými finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu v Benešově ze dne 1. 10. 2012, č. j. 163523/12/021912201502, a ze dne 19. 10. 2012, č. j. 168874/12/021912201502. Těmito rozhodnutími finanční úřad nevyhověl požadavku dlužníka na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty.

Soud spojil řízení o obou věcech usnesením ze dne 14. 5. 2013, č. j. 45 Af 38/2012-19 ke společnému projednání pod sp. zn. 45 Af 38/2012.

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákonů č. 458/2011 Sb. a č. 407/2012 Sb., který ustanovením § 19 odst. 1 zrušil mj. i Finanční ředitelství v Praze. Podle § 20 odst. 2 ve spojení s § 5 odst. 1 a § 7 téhož zákona jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Protože podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) je žalovaným správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, je žalovaným v této věci ze zákona Odvolací finanční ředitelství namísto Finančního ředitelství v Praze.

Žalobkyně zaprvé tvrdí nicotnost napadených rozhodnutí podle § 105 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť odvolání proti rozhodnutím finančního úřadu podala žalobkyně (insolvenční správce), která je podle § 20 odst. 3 daňového řádu osobou v postavení daňového subjektu. Žalovaný však ve svých rozhodnutích označil za odvolatele METAZ, a.s, IČ 45147841, se sídlem Ing. Fr. Janečka 147, 257 41 Týnec nad Sázavou, což je dlužník, na jehož účet jedná žalobkyně ve smyslu ustanovení § 40 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“). K tomu žalobkyně odkazuje na komentářovou literaturu. Z opatrnosti pro případ, že vada v označení odvolatele nedosahuje intenzity nicotnosti napadených rozhodnutí, žalobkyně namítá, že vadné označení odvolatele způsobuje nezákonnost napadených rozhodnutí.

Zadruhé žalobkyně brojí proti nesprávnému posouzení vlivu usnesení insolvenčního soudu podle § 305 odst. 2 insolvenčního zákona na vznik přeplatku na osobním daňovém účtu. Krajský soud v Ústí nad Labem dne 21. 9. 2012 vydal usnesení č. j. KSUL 44 INS 4653/2010-B-135, ze kterého vyplývá, že nebudou uspokojeny žádné přihlášené pohledávky, pohledávky za majetkovou podstatou ani pohledávky jim naroven postavené Finančního úřadu v Benešově. Tyto pohledávky byly však v průběhu konkurzu hrazeny žalobkyní anebo finanční úřad použil finanční prostředky náležející do majetkové podstaty na úhradu shora uvedených pohledávek jejich zaúčtováním na úhradu. Pokud usnesení insolvenčního soudu způsobí, že nebude žádná z pohledávek uspokojena, finanční úřad jako správce daně je povinen vrátit všechny prostředky, které v době vire nabyt na jejich úhradu, zpět do majetkové podstaty. Dle názoru žalobkyně tak vydáním předmětného usnesení insolvenčního soudu vznikl na účtu žalobkyně (dlužníka) vratitelný přeplatek. Ke vztahu úpadkového a daňového práva žalobkyně poukazuje na nálezy Ústavního soudu České republiky ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, a ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, z nichž vyplývá, že pravidla stanovená úpadkovým právem pro uspokojení věřitelů dlužníka mají přednost. Dle názoru žalobkyně ustanovení § 305 odst. 2 insolvenčního zákona stanoví způsob uspokojení pohledávek, když je tzv. majetková podstata předlužena, tj. výtěžek ze zpeněžení nepostačuje ani na úhradu pohledávek za majetkovou podstatou a pohledávek jim na roven postavených. Činí tak zejména z důvodu, aby byl v první řadě uspokojen insolvenční správce, protože k jeho tíži by šly všechny náklady na jeho osobní výkon funkce, což by bylo možné chápat jako

nucenou práci. Zadruhé pak aby byly uspokojeny pohledávky věřitelů, kteří poskytlí finanční prostředky na zachování provozu podniku upadnuvšího dlužníka, protože kdyby tito věřitelé neměli garantovanu návratnost svých finančních prostředků, nebylo by ve většině případů možné, aby insolvenční správce provozoval podnik. To by zejména u reorganizací vedlo k jejich praktické neproveditelnosti. Žalovaný však přímo uvedený způsob uspokojení pohledávek popírá, protože odmítá vrátit, co již na jejich úhradu vybral. Tím fakticky maří zdárný průběh konkurzu a privileguje sebe coby věřitele na úkor jiných věřitelů, protože si z majetkové podstaty přisvojuje víc, než na kolik má podle předmětného usnesení insolvenčního soudu nárok.

Z těchto dvou důvodů žalobkyně navrhla napadená zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k podaným žalobám k první žalobní námitce uvedl, že jednání insolvenčního správce je upraveno v § 40 odst. 1 insolvenčního zákona, podle něhož insolvenční správce jedná svým jménem na účet dlužníka, pokud na něho přešlo oprávnění nakládat s majetkovou podstatou. Dispoziční oprávnění k majetkové podstatě je upraveno v § 229 insolvenčního zákona, kdy v souladu s § 229 odst. 3 písm. b) insolvenčního zákona je osobou s dispozičním oprávněním k majetkové podstatě v době od prohlášení konkursu insolvenční správce. Nakládáním s majetkovou podstatou se rozumí v souladu s § 228 písm. i) insolvenčního zákona i plnění povinností podle předpisů o daních, poplatcích a clech, jakož i podle předpisů o sociálním zabezpečení a veřejném zdravotním pojištění. Z uvedené úpravy postavení a jednání insolvenčního správce v insolvenčním zákone tedy dle žalovaného vyplývá, že insolvenční správce není zástupcem dlužníka ani jeho věřitelů, je zvláštním procesním subjektem a má samostatné postavení jak vůči dlužníkovi, tak i vůči jeho věřitelům. Insolvenční správce nemá hmotněprávní postavení statutárního orgánu nebo orgánu společnosti a při výkonu hmotných i procesních práv dlužníka jedná s následky pro dlužníka, tedy nikoliv na vlastní účet. Dlužník tedy neztrácí právní subjektivitu a je nadále účastníkem hmotněprávních vztahů. Daňové řízení se podle § 266 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona prohlášením konkursu nepřerušuje. Obdobná úprava je i v § 243 odst. 1 daňového řádu. Na hmotněprávní pozici dlužníka v procesním postavení daňového subjektu tedy zahájení insolvenčního řízení, ale ani prohlášení konkursu a přechod dispozičního oprávnění s majetkovou podstatou na insolvenčního správce nic nemění, zůstává v daňovém řízení daňovým subjektem v souladu s § 20 odst. 1 daňového řádu. Je tím subjektem, kterému je v daňovém řízení ukládána povinnost nebo přiznáváno právo anebo prohlášeno právo nebo povinnost stanovená zákonem, takže v souladu s § 101 odst. 3 daňového řádu je úpadek v insolvenčním řízení při souběhu s daňovým řízením daňovým subjektem a příjemcem rozhodnutí.

K druhému žalobnímu bodu žalovaný odkázal na speciální právní úpravu započtení a nakládání s vratitelným přeplatkem při souběhu daňového a insolvenčního řízení v daňovém řádu. V § 154 daňového řádu je definován přeplatek a vratitelný přeplatek, v § 242 daňového řádu je pro potřebu souběhu daňového a insolvenčního řízení definován pojem pohledávky za majetkovou podstatou a jsou upraveny zákonné možnosti započtení vzniklého přeplatku. Dle § 242 odst. 1 daňového řádu pohledávkou za majetkovou podstatou jsou daňové pohledávky,

kteřé vznikly v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení. Pro potřebu insolvenčního řízení je za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek (§ 242 odst. 2 daňového řádu). Přeplatek 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 – § 242 odst. 3 daňového řádu. Dle názoru žalovaného z výše uvedené dikce zákonných ustanovení vyplývá nezpochybnitelný skutkový i právní závěr, že správce daně i odvolací orgán postupovaly v souladu s právní úpravou v § 242 daňového zákona, když přeplatek na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vzniklý po účinnosti rozhodnutí o úpadku (rozhodnutí o úpadku bylo účinné dne 5. 5. 2010, přeplatek vznikl vyměřením nadměrného odpočtu na DPH za zdaňovací období květen a červen 2011) použil správce daně na úhradu splatných daňových pohledávek za majetkovou podstatou, které vznikly v důsledku nakládání žalobkyně s majetkovou podstatou úpadce – daňového subjektu, což se podává z předkládaného správního spisu správce daně – podrobná archivní sestava plátce DPH za roky 2010 – 2012 a přehled párování předpisů a plateb. V dalším žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.

Na základě všech skutečností uvedených jak výše, tak v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zcela zamítl jako nedůvodnou.

Ze správního spisu vyplynulo, že žalobkyně podala za úpadce METAZ, a.s, IČ 45147841, se sídlem Ing. Fr. Janečka 147, 257 41 Týnec nad Sázavou dodatečná daňová přiznání k DPH za měsíce květen a červen 2011, na jejichž základě Finanční úřad v Benešově vydal dva dodatečné platební výměry na DPH ve výši minus 221 201 Kč (květen 2011) a minus 280 373 Kč (červen 2011). Na základě těchto dodatečných platebních výměřů žalobkyně dne 23. 7. 2012 požádala správce daně o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu. Finanční úřad v Benešově rozhodl dne 1. 10. 2012 pod č. j. 163523/12/021912201502 tak, že se požadavku na vrácení přeplatku na DPH ve výši 501 574 Kč nevyhovuje. Další žádost o vrácení přeplatku podala žalobkyně dne 14. 8. 2012. O této žádosti rozhodl Finanční úřad v Benešově dne 19. 10. 2012 pod č. j. 168874/12/021912201502 tak, že se požadavku na vrácení přeplatku na DPH nevyhovuje. Rozhodnutí o úpadku dlužníka METAZ, a. s, IČ 45147841, se sídlem Ing. Fr. Janečka 147, 257 41 Týnec nad Sázavou dle insolvenčního rejstříku nabylo účinků dnem 5. 5. 2010. Usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 9. 2012, č. j. KSUL 44 INS 4653/2010-B-135, bylo rozhodnuto o poměrném uspokojení pohledávek za majetkovou podstatou podle § 297 odst. 2 a § 305 odst. 2 insolvenčního zákona tak, že neuhrazená pohledávka z úvěrového financování ve výši 3,1 mil. Kč bude uspokojena z výtěžku zpeněžení ve výši 100 % a pohledávky věřitelů podle § 168 odst. 2 písm. b) insolvenčního zákona budou uspokojeny z výtěžku zpeněžení v poměrné výši 40 %, přičemž mezi těmito věřiteli Finanční úřad v Benešově a jeho pohledávky uvedeny nejsou.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. O žalobě rozhodl bez nařízení jednání, neboť oba účastníci řízení s takovým postupem soudu vyslovili souhlas ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s.

K první žalobní námitce krajský soud konstatuje, že na hmotněprávním postavení daňového subjektu (dlužníka) se rozhodnutím o úpadku nic nemění potud, že i nadále zůstává daňovým dlužníkem; správce daně tedy vyměřuje daň jemu, a nikoliv insolvenčnímu správci. U daňového subjektu však dochází k omezení jeho dispozičních oprávnění ve smyslu § 40 odst. 1 insolvenčního zákona, což se nutně promítne i v rovině procesní v daňovém řízení, do něhož vstupuje jako tzv. třetí osoba podle § 22 daňového řádu insolvenční správce, jemuž jsou ustanovením § 20 odst. 3 daňového řádu přiznávána stejná práva a povinnosti jako daňovému subjektu. To platí jak pro výkon subjektivních práv a povinností hmotných, tak i procesních. Insolvenční správce má proto v daňovém řízení stejná práva, jako měl dlužník: správce daně s insolvenčním správcem jedná v daňovém řízení týkajícím se daňové povinnosti dlužníka a jemu také doručuje rozhodnutí. Důsledkem přechodu oprávnění vykonávat práva a plnit povinnosti v daňovém řízení je rovněž to, že odvolání proti platebnímu výměru je oprávněn podat insolvenční správce, a nikoliv dlužník, činí tak však na účet dlužníka. Tato skutečnost se v rozhodnutí o odvolání projeví tím, že za odvolatele bude označen dlužník, přičemž insolvenční správce bude označen jako osoba, jejímž prostřednictvím dlužník jedná (obdobně jako když právnická osoba jedná svým statutárním zástupcem). Námitka, že vadné označení odvolatele v rozhodnutí žalovaného způsobuje nicotnost, případně nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí tudíž není důvodná.

Z druhé žalobní námitky plyne, že spor mezi účastníky je vedeno to, jaké účinky pro vznik vratitelného přeplatku má usnesení insolvenčního soudu vydané ve smyslu ustanovení § 305 odst. 2 insolvenčního zákona, ve znění účinném do 31. 7. 2013. Podle tohoto ustanovení nestačí-li dosažený výtěžek ze zpeněžení majetkové podstaty k uspokojení všech pohledávek, uvedených v odstavci 1, uspokojí se nejdříve odměna a hotové výdaje insolvenčního správce, poté pohledávky věřitelů podle § 168 odst. 1 písm. e) a § 169 odst. 1 písm. g), poté pohledávky věřitelů z úvěrového financování, poté náklady spojené s udržováním a správou majetkové podstaty a poté pohledávky věřitelů na výživném ze zákona; ostatní pohledávky se uspokojí poměrně. Výtěžku zpeněžení podle § 298 odst. 2 lze však použít k uspokojení jiných pohledávek až po uspokojení pohledávky zajištěného věřitele. Toto ustanovení tedy pro případ, že není možné před rozvrhem uspokojit dosud nezaplacené pohledávky, které se uspokojují kdykoli v průběhu konkursního řízení; a to pohledávky za majetkovou podstatou, pohledávky jim postavené na roveň a zajištěné pohledávky v rozsahu stanoveném v § 298 a § 299 odst. 1 insolvenčního zákona, stanoví zvláštní pořadí jejich uspokojení. V dané věci bylo ve smyslu shora uvedeném rozhodnuto usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 9. 2012, č. j. KSUL 44 INS 4653/2010-B-135, přičemž mezi v tomto usnesení vyjmenovanými věřiteli Finanční úřad v Benešově uveden nebyl.

Krajský soud vychází z toho, že pokud jde o pohledávky, které se uspokojují kdykoli v průběhu konkursního řízení (tj. pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky jim na roveň postavené), jsou tyto pohledávky uspokojovány postupně tak, jak jsou splatné. Jejich uhrazením přitom zanikají. Mezi způsoby zániku pohledávky patří i započtení, které pro účely daňového řízení mimo jiné upravuje § 242 odst. 3 daňového řádu, podle kterého přeplatek 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. Jestliže v souladu se zde stanovenými podmínkami použil správce daně přeplatek na dani z přidané

hodnoty za období květen a červen 2011 (vzniklý po vydání rozhodnutí o úpadku) na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou (tuto skutečnost žaloba nezpochybňuje), postupoval správně. Ze správního spisu přitom plyne, že k započtení přeplatku ve výši 221 201 Kč a 280 373 Kč na evidovaný nedoplatek došlo z části k datu 2. 4. 2012 a z části k 4. 5. 2012, přičemž k tomuto pozdějšímu datu již správce daně na osobním daňovém účtu dlužníka neevidoval žádný vratitelný přeplatek. Na této skutečnosti pak později vydané usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 9. 2012, č. j. KSUL 44 INS 4653/2010-B-135, již nemohlo cokoli změnit, neboť v důsledku vydání tohoto usnesení nemůže vratitelný přeplatek, který v té době již neexistoval, tzv. ožít. Ani tato druhá námitka tudíž není důvodná.

Nad rámec nutného odůvodnění krajský soud dodává, že z insolvenčního rejstříku zjistil, že usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 9. 2012, č. j. KSUL 44 INS 4653/2010-B-135, bylo zrušeno a věc byla vrácena k dalšímu řízení usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 3. 2013, č. j. 3 VSPH 1523/2012-B-162, které nabylo právní moci dne 27. 3. 2013, přičemž proti tomuto usnesení bylo podáno dovolání.

Žalobkyně se svými námitkami neuspěla a jiný důvod, pro který by bylo z moci úřední třeba žalobě vyhovět, soud neshledal. Žalobu proto zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovaný, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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 Praze dne 31. července 2014

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Rozsudek byl vyhlášen dne 31. 7. 2014 [§ 49 odst. 11, § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní].

Za správnost:
Božena Kouřimová