



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Jana Kratochvíla ve věci

žalobce: **Mgr. Bc. David Vandrovec**, IČ 69908664,
sídlem Kodaňská 1441/46, 101 00 Praha 10
jako insolvenční správce společnosti **VÍTKOVICE POWER ENGINEERING, a. s.**, IČ 26823357
sídlem Štramberská 2871/47, 703 00 Ostrava
zastoupen advokátem Mgr. Karlem Somolem,
sídlem Karlovo náměstí 671/24, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábreží Kapitána Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2018, č. j. 145351/18/4300-12711-109850,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým Specializovaný finanční úřad (dále jen „žalovaný“) zamítl jeho námitku proti vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 19. 7. 2018, č. j. 121491/18/4300-12711-109850 (dále jen „vyrozumění o převedení přeplatku“). Tímto vyrozuměním žalovaný podle § 154 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyrozuměl insolvenčního dlužníka – společnost VÍTKOVICE POWER ENGINEERING, a.s. (dále také jen „insolvenční dlužník“) o převedení přeplatku podle § 154 odst. 2 daňového řádu tak, že se přeplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 1 699 988 Kč převádí na úhradu daňového nedoplatku spočívajícího v odvodu za porušení rozpočtové kázně.
2. Ze správního spisu k dané věci vyplynulo, že dlužníkovi VÍTKOVICE POWER ENGINEERING, a. s. byly na základě dvou rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 5. 10. 2012 (č. j. 1658-11/3.1EED03-613/12/61200 a č. j. 1658-11/3.1EED03-605/12/61200) proplaceny dotace na realizaci projektu „*Snížení energetické náročnosti výroby VÍTKOVICE POWER ENGINEERING a. s. – 5. hala*“ (dále jen „projekt 1“) a projektu „*Energetická opatření v hale č. 9 VÍTKOVICE POWER ENGINEERING, a. s.*“ (dále jen „projekt 2“), v celkové výši 17 206 501 Kč (7 206 501 Kč a 10 mil. Kč). Nedílnou součástí obou těchto rozhodnutí jsou shodně Podmínky poskytnutí dotace, jejichž hl. I., čl. IV., odst. 6 stanoví, že: „*Příjemce dotace nesmí v období pěti (5) let, (tří (3) let v případě malých a středních podniků) od skutečného data ukončení realizace projektu vstoupit do likvidace, insolvence, konkurzu nebo úpadku, pokud již byla příjemci proplacena dotace nebo její část. Vstup do insolvence není porušením rozpočtové kázně v případě, že soud rozhodne o zamítnutí insolvenčního návrhu. Pokud i v případě úpadku soud rozhodne o povolení reorganizace a příjemce dotace po provedení reorganizace nadále využívá majetek, u něhož pořizovací výdaje byly nárokovány a proplaceny v žádosti o platbu k ekonomické činnosti, která přímo souvisí s předmětem realizace projektu, nedochází ze strany příjemce dotace k porušení Podmínek poskytnutí dotace. Příjemce dotace je povinen do 10 dnů oznámit poskytovateli dotace vstup do insolvence nebo likvidace*“. Datem ukončení realizace projektu 1 byl den 31. 12. 2013 a datem ukončení realizace projektu 2 den 31. 8. 2013.
3. Usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 8. 2016, č. j. KSOS 37 INS 10134/2016-A62, byl zjištěn úpadek společnosti VÍTKOVICE POWER ENGINEERING, a.s. a žalobce byl ustanoven jejím insolvenčním správcem. Usnesením téhož soudu ze dne 15. 12. 2016, č. j. KSOS 37 INS 10134/2016-A73, byla dlužníkovi povolena reorganizace, která byla rozhodnutím téhož soudu ze dne 7. 8. 2017, č. j. KSOS 37 INS 10134/2016-B281, změněna na konkurz.
4. Dne 15. 9. 2017 žalovaný vydal dvě oznámení o zahájení řízení o vyměření odvodů za porušení rozpočtové kázně (č. j. 148056/17/4400-12471-805817 a 148060/17/4400-12471-805817). Čtyřmi platebními výměry ze dne 18. 10. 2017 (platební výměr č. j. 161713/17/4400-12471-805817 na částku 1 080 976 Kč, platební výměr č. j. 161710/17/4400-12471-805817 na částku 1 500 00 Kč, platební výměr č. j. 161711/17/4400-

12471-805817 na částku 8 500 00 Kč a platební výměr č. j. 161714/17/4400-12471-805817 na částku 6 125 526 Kč) žalovaný uložil insolvenčnímu dlužníkovi odvody za porušení rozpočtové kázně.

5. Dne 13. 7. 2018 vydal žalovaný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 118200/18/4232-22791-803352, kterým dlužníkovi vyměřil za zdaňovací období měsíce května 2018 nadměrný odpočet ve výši 1 699 988 Kč (dále též jen „daňový přeplatek“).
6. Vyrozuměním o převedení přeplatku žalovaný vyrozuměl insolvenčního dlužníka o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty, který vznikl vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2018 ve výši 1 699 988 Kč, na úhradu nedoplatku ve výši 3 943 848 Kč, který vznikl na základě vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Žalovaný vycházel z toho, že se jedná o přeplatek vzniklý na základě daňové povinnosti, která dlužníkovi vznikla po zjištění jeho úpadku, a že nedoplatek, na který je přeplatek převáděn, je pohledávkou za majetkovou podstatou.
7. Žalobce dne 3. 8. 2018 podal proti vyrozumění o převedení přeplatku námitky, přičemž zároveň vyzval žalovaného, aby vrátil zjištěný přeplatek na dani z přidané hodnoty. Námitky zamítl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, v němž s odkazem na § 242 odst. 1 daňového řádu uvedl, že v řešené věci vznikla daňová pohledávka po účinnosti rozhodnutí o úpadku, a proto se jedná o pohledávku za majetkovou podstatou. Zároveň vznikl přeplatek vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2018, tedy po dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, a proto lze tento přeplatek dle § 242 odst. 3 daňového řádu užít na úhradu nedoplatku, který je pohledávkou za majetkovou podstatou. Tento postup je plně v souladu s daňovým řádem, který je zároveň *lex specialis* k zákonu č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“). Odvod za porušení rozpočtové kázně je peněžitým plněním obdobným dani ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2018, č. j. 29 ICdo 3/2016-203), nikoliv mimosmluvní sankcí ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Jedná se tedy o pohledávku za majetkovou podstatou.

II. Obsah žaloby

8. Žalobce v žalobě namítá, že odvod za porušení rozpočtové kázně je pohledávkou ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona, a proto se tato pohledávka neuspokojuje žádným ze způsobů řešení úpadku. Jak vyplývá z rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 10. 2016, č. j. 104 VSPH 548/2016-72, 56 ICm 4537/2014 v KSPA 56 INS 32350/2012, odvod za porušení rozpočtové kázně není daní ani peněžitým plněním z hlediska insolvenčního zákona, bez ohledu na to, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu. Žalobce souhlasí, že daňový řád je speciálním zákonem ve vztahu k insolvenčnímu zákonu co se týče otázky započtení pohledávek za majetkovou podstatou, tato skutečnost však nevylučuje účinky § 170 insolvenčního zákona.
9. Nadto je třeba § 170 insolvenčního zákona chápat jako speciální vůči § 168 insolvenčního zákona, a proto i některé pohledávky za majetkovou podstatou (včetně daní a jiných obdobných peněžitých plnění) jsou vyloučeny z uspokojení v rámci insolvenčního řízení.
10. Žalobce nesouhlasí se závěry Nejvyššího soudu vyjádřené v rozsudku č. j. 29 ICdo 3/2016-203 a domnívá se, že odvod za porušení rozpočtové kázně je sankcí ukládanou příjemci

dotace. Uvedené je zcela logické, neboť insolvenční správce nebyl příjemcem dotace a tím, že jeho povinností je zpeněžit majetkovou podstatu úpadce, postupuje v přímém rozporu s dotačními podmínkami. Insolvenční správce tak svým postupem nutně vytvoří zapodstatovou pohledávku, která má být dle daňového řádu uspokojena přednostně, čímž zásadně poškodí ostatní věřitele. Nejvyšší soud nadto při svém rozhodování nevzal v potaz nálezný Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, který stanovuje pravidla pro možnost zvýhodnění státu oproti ostatním věřitelům.

11. Nadto je v zákoně č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“), výslovně definován odvod za porušení rozpočtové kázně jako postih, z čehož vyplývá jeho sankční charakter.
12. V podání ze dne 18. 12. 2018 žalobce doplnil, že § 242 daňového řádu nevyjímá správce daně z režimu § 203 insolvenčního zákona, dle něhož musejí být pohledávky za majetkovou podstatou uplatněny u insolvenčního správce stanoveným postupem. Žalovaný však tímto způsobem své pohledávky neuplatnil. Příslušné pohledávky navíc fakticky neexistují, neboť insolvenční správce ani dlužník neporušili dotační podmínku, která zapovídá dlužníku vstup do konkurzu. Tato skutečnost je totiž na vůli dlužníka nezávislá, a proto se k takové podmínce nepřihlíží. Poskytnutá dotace byla využita ke stanovenému účelu, přičemž závod dlužníka je nadále v provozu.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje na výše citovaný rozsudek Nejvyššího soudu, který překonal judikaturu Vrchního soudu, které se žalobce dovolává. V řešeném případě žalovaný postupoval v režimu daňového řádu, v němž provedl zápočet pohledávek dle § 242 odst. 3 daňového řádu. V režimu insolvenčního zákona by žalovaný postupoval pouze tehdy, pokud by hodlal nedoplatek na daních uspokojit z majetkové podstaty dle § 203 odst. 1 insolvenčního zákona. Vzhledem k tomu, že v řešené věci byl nedoplatek uhrazen v rámci správy daní, povaha tohoto nedoplatku z hlediska § 170 insolvenčního zákona je zcela nevýznamná. V každém případě však žalovaný trvá na tom, že povaha odvodu za porušení rozpočtové kázně byla v judikatuře Nejvyššího soudu i Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46) postavena na jisto tak, že nejde o sankci ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Vzhledem k tomu, že evidovaný nedoplatek byl v řešeném případě uhrazen zápočtem v rámci daňového řízení, žalovaný nebyl povinen v souladu s § 203 insolvenčního zákona uplatnit tuto pohledávku u insolvenčního správce. Argumentace napadající samotné důvody stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně je irelevantní, neboť měla být uplatněna proti platebním výměrům.
14. Žalovaný žádá, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

15. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání postupem podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť účastníci takový postup soudu akceptovali.
16. Soud dle § 75 s. ř. s. přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. L.

vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

17. Soud se nejprve zabýval námitkou, jíž žalobce brojil proti závěru o porušení rozpočtové kázně a z toho plynoucí povinnosti k odvodu za dané porušení. Jinými slovy - žalobce namítá, že mu vůbec nevznikl daňový nedoplatek v podobě odvodu. Soud stran této skutečnosti přisvědčil žalovanému, že touto otázkou se na podkladě posuzované žaloby vůbec není možné zabývat. Žalobce byl dvěma oznámeními ze dne 15. 9. 2017 vyrozuměn o zahájení řízení o vyměření odvodů za porušení rozpočtové kázně. Tato řízení vyústila ve vydání čtyř platebních výměrů ze dne 18. 10. 2017 na odvod za porušení rozpočtové kázně. Měl-li žalobce (resp. insolvenční dlužník) za to, že k vytýkanému porušení Podmínek pro poskytnutí dotace nedošlo a tedy že mu neměly být vyměřeny odvody za porušení rozpočtové kázně, měl a mohl se proti daným platebním výměrům bránit řádným opravným prostředkem (odvoláním) a případně správní žalobou. To však žalobce (respektive insolvenční dlužník) neučinil a uvedené platební výměry nabyly právní moci. Meritorním posouzením námitky o (ne)porušení Podmínek pro poskytnutí dotace by soud fakticky přezkoumával nikoliv napadené rozhodnutí, nýbrž právě uvedené platební výměry. Skutečnost, zda insolvenční soudy v době, kdy byly platební výměry vydány, pojímaly odvod za porušení rozpočtové kázně jako mimosmluvní sankci ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona, nemá na uvedené závěry správního soudu vliv. Jakékoli námitky proti závěrům správce daně ohledně skutečnosti, zda vůbec a v jakém rozsahu došlo k porušení rozpočtové kázně, měly být žalobcem uplatněny v řízení ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně. Proto nelze v probíhajícím řízení vypořádat námitky žalobce, jimiž brojí proti samotnému odvodu za porušení rozpočtové kázně.
18. K závěru, že je soud nyní oprávněn otázku porušení rozpočtové kázně posuzovat, nemůže vést ani žalobcova argumentace, že povinnost k odvodu vzniká v případě porušení dotačních podmínek přímo ze zákona a správce daně ji platebním výměrem pouze deklaruje, čímž by mělo být možné přezkoumávat otázku vzniku dané povinnosti i po právní moci platebního výměru. Takový náhled je mylný. Žalobce jednak v tomto ohledu zaměňuje vznik povinnosti k odvodu za porušení rozpočtové kázně a vznik povinnosti hradit penále za prodlení se zaplacením odvodu. Je to penále za prodlení s úhradou odvodu, ve vztahu k němuž správní soudy opakovaně judikují, že platební výměr, jímž je daňovému subjektu vyměřováno, má deklaratorní charakter, jeho vznik včetně jeho výše jsou dány přímo zákonem. Ani v tomto případě přitom otázku vzniku a výše penále není možné přezkoumávat bez jakýchkoliv limitů, neboť i v případě nesouhlasu daňového subjektu s platebním výměrem deklaratorního charakteru musí daňový subjekt proti němu podat opravný prostředek, případně správní žalobu. To, že penále vzniká v případě prodlení přímo ze zákona, samo o sobě neznamená, že by nemusel být vydán platební výměr, který bude představovat vlastní exekuční titul. V nynější věci se nadto nejedná o penále, nýbrž o odvod za porušení rozpočtové kázně.
19. Výše odvodu za porušení rozpočtové kázně není dána „automaticky“, nýbrž správce daně musí v případě porušení dotačních podmínek vycházet ze zásady přiměřenosti a vážit, zda je s ohledem na význam porušené povinnosti dán důvod k odvodu v plné výši poskytnuté dotace, či zda je dán důvod k odvodu pouze částečnému (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1Afs 291/2017-33). Nelze tudíž přisvědčit názoru žalobce, že by platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně měl shodný (deklaratorní) charakter, jako je tomu v případě platebního výměru na penále

za neuhrazení odvodu. Jak soud uvedl výše, i pokud by tomu tak skutečně bylo, nezměnilo by to nicméně nic na tom, že – pokud daňový subjekt s výměrem nesouhlasí – je povinen proti němu brojit opravnými prostředky a případně správní žalobou.

20. Dále se soud zabýval jádrem sporu, tedy zda správce daně může po účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka převést přeplatek na dani na úhradu daňových pohledávek, spočívajících ve vyměřeném odvodu za porušení rozpočtové kázně. Soud předesílá, že obdobnou právní otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudcích ze dne 28. 3. 2019, sp. zn. 10 Afs 4/2018, sp. zn. 10 Afs 21/2018, sp. zn. 10 Afs 49/2018, a ze dne 4. 4. 2019, sp. zn. 10 Afs 20/2018, přičemž neshledal důvod, aby se v projednávaném případě odchýlil od zde uvedených závěrů. Byť se tyto rozsudky týkaly problematiky převedení přeplatku na dani na úhradu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, dle soudu jsou závěry Nejvyššího správního soudu plně použitelné i pro projednávaný případ. Je tomu tak proto, že odvod za porušení rozpočtové kázně i penále za prodlení s tímto odvodem jsou shodně definovány jako daň ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu, což je klíčové pro určení režimu uspokojování těchto pohledávek.
21. Podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se daní pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona. V souladu s § 44a odst. 11 věty první a druhé rozpočtových pravidel „správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu“. Na základě tohoto ustanovení tedy spadá odvod za porušení rozpočtové kázně pod pojem daň.
22. Pohledávkami za majetkovou podstatou jsou podle § 242 odst. 1 daňového řádu daňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení. Podle třetího odstavce téhož ustanovení se přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou. Jak srozumitelně uvedl žalovaný na str. 10 napadeného rozhodnutí, „zapodstatové“ pohledávky se započítávají na „zapodstatové“ nedoplatky.
23. Dále je nutné určit, zda lze odvod za porušení rozpočtové kázně považovat za pohledávku za majetkovou podstatou ve smyslu § 242 odst. 1 daňového řádu, nebo zda se jedná o pohledávku vzniklou do účinnosti rozhodnutí o úpadku. Rozhodujícím kritériem v tomto směru je okamžik, kdy vznikla příslušná daňová povinnost. Dle § 3 daňového řádu vzniká daňová povinnost okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Z ustanovení § 44a rozpočtových pravidel vyplývá, že povinnost provést odvod vzniká porušením rozpočtové kázně. V řešeném případě došlo k porušení rozpočtové kázně s ohledem na znění dotačních podmínek dnem vstupu insolvenčního dlužníka do konkurzu, tj. dne 7. 8. 2017, a tento den následoval po dni 25. 8. 2016, kdy nabylo účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka. Z toho důvodu představuje odvod za porušení rozpočtové kázně pohledávku za majetkovou podstatou.
24. Ohledně povahy přeplatku vzniklého vyměřením nadměrného odpočtu soud uvádí následující. Obecně platí, že u daně z přidané hodnoty vzniká daňová povinnost okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění. V projednávaném případě se zdanitelné

plnění uskutečnilo v květnu 2018, tedy po dni nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku insolvenčního dlužníka. Za této situace tedy přeplatek vznikl až po nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku a z toho důvodu žalovaný nepochybil, pokud ho v souladu s § 242 odst. 3 daňového řádu použil na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou.

25. Soud na tomto místě dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, (a také na navazující rozsudky ze dne 8. 9. 2016, č. j. 4 Afs 176/2016-27, a ze dne 17. 1. 2019, č. j. 5 Afs 249/2016-18), dle něhož daňový řád upravuje některá zvláštní pravidla, která ve vztahu k insolvenčnímu zákonu fungují jako *lex specialis*, a proto se použije přednostně. Přednostní použití daňového řádu vůči insolvenčnímu zákonu pak opravňuje správce daně, aby v souladu s § 152 odst. 3 daňového řádu (který upravuje úhradu daně hrazené jako pohledávka za majetkovou podstatou) a § 242 odst. 3 daňového řádu převedl přeplatek na dani z přidané hodnoty na nedoplatek v podobě odvodu za porušení rozpočtové kázně.
26. Použití přeplatku na úhradu nedoplatku (pokud oba vznikly po rozhodnutí soudu o úpadku) tedy probíhá přímo v daňovém řízení a tento přeplatek není součástí majetku, ze kterého se uspokojují insolvenční věřitelé. Přeplatek by se stal majetkem daňového subjektu pro účely insolvenčního řízení až tehdy, pokud by proti němu nestály žádné nedoplatky, které by bylo možné takovým přeplatkem uhradit, jednalo by se o tzv. vratitelný přeplatek (srov. § 242 odst. 2 daňového řádu). V takovém případě by byl správce daně povinen uplatnit postupem dle § 203 odst. 1 insolvenčního zákona daňový nedoplatek, který představuje pohledávku za majetkovou podstatou, k uspokojení z majetkové podstaty v rámci insolvenčního řízení.
27. Soud považuje za nedůvodnou rovněž námitku, že převedení daňového přeplatku na daňový nedoplatek omezuje žalobce v nakládání s prostředky v majetkové podstatě a nedůvodně zmenšuje majetek úpadce na úkor ostatních věřitelů. Žalobcova námitka spočívá v mylném předpokladu, že přeplatek použitý na úhradu daňového nedoplatku byl součástí majetkové podstaty dlužníka. V rozsudku ve věci sp. zn. 7 Afs 261/2015 Nejvyšší správní soud konstatoval: „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).“ Nejsou pochybnosti o tom, že žalovaný na daňovém účtu dlužníka evidoval nedoplatek v podobě neuhrazeného odvodu za porušení rozpočtové kázně, který vznikl až po účinnosti rozhodnutí o úpadku; v takové situaci (tedy byla-li tu stále daňová pohledávka k uhrazení) nemohl dlužníku vzniknout *vratitelný* přeplatek. Dle soudu tedy žalovaný postupoval správně, jestliže existující přeplatky použil na úhradu vyměřeného odvodu.
28. Soud se neztotožnil ani s žalobní námitkou, dle níž je zvýhodnění státu (prostřednictvím správce daně) oproti jiným věřitelům v insolvenčním řízení ústavně nekonformní. Rovněž tato námitka je založena na chybném předpokladu, že žalovaný uspokojil svou pohledávku za majetkovou podstatou dlužníka ve stejném zákonném režimu (v režimu insolvenčního zákona) jako jiní věřitelé. Tak tomu však nebylo, protože faktické zvýhodnění správce daně při uspokojování pohledávek za majetkovou podstatou má oporu v již zmíněném § 242 daňového řádu. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, je právě výslovné zákonné ustanovení, které umožní správci daně převést daňový přeplatek (vzniklý po účinnosti rozhodnutí o úpadku) na daňový nedoplatek, podmínkou k tomu,

aby byl takový postup správce daně ústavně konformní. Tento nálezn byl vydán ještě před účinností daňového řádu, kdy taková výslovná zákonná úprava neexistovala. Jeho závěry, podle kterých nelze převést přeplatek na dani na daňový nedoplatek po nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku, se týkají odlišné právní úpravy, a proto je nelze vztáhnout na situaci posuzovanou v této věci. Dle soudu tedy žalovaný vykládal § 242 daňového řádu ústavně konformním způsobem a postupoval v mezích zákona.

29. Vzhledem k tomu, že v řešeném případě žalovaný uspokojil svou pohledávku v režimu daňového řádu, soud se již nezabýval otázkou, zda má odvod za porušení rozpočtové kázně povahu daně ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, či se jedná o mimosmluvní sankci dle § 170 písm. d) téhož zákona. Je totiž důležité si uvědomit, že § 170 písm. d) insolvenčního zákona říká, že se v něm uvedené pohledávky *neuspokojí žádným ze způsobů řešení úpadku* (tzn. prostřednictvím konkursu, reorganizace, oddlužení nebo zvláštních způsobů řešení úpadku). V případě žalobce však žalovaný neuspokojil svou pohledávku některým ze způsobů řešení úpadku, ale použil přeplatek na úhradu daňového nedoplatku na základě ustanovení daňového řádu. Námitka, že odvod za porušení rozpočtové kázně je mimosmluvní sankcí dle § 170 písm. d) insolvenčního zákona, je proto za daných skutkových okolností zcela irelevantní.
30. Stejně mimoběžnou soud hodnotí námitku, dle níž žalovaný neuplatnil svou pohledávku u insolvenčního správce postupem dle § 203 odst. 1 insolvenčního zákona. Jak soud opakovaně uvedl výše, žalovaný v řešeném případě neuspokojil svou pohledávku v rámci insolvenčního řízení (byť se jednalo o pohledávku za majetkovou podstatou), ale naopak postupoval podle speciální úpravy obsažené v daňovém řádu. Pro uplatnění pohledávky u insolvenčního správce proto nebyl dán prostor.

V. Závěr

31. Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, městský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou.
32. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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.

Praha 7. dubna 2020

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu