



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **Ing. Vladimíra Jechová Vápeníková**, se sídlem Révová 3242/3, Praha 10, insolvenční správce dlužníka METAZ, a. s., se sídlem Ing. Fr. Janečka 147, Týnec nad Sázavou, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 3. 9. 2015, č. j. 45 Af 38/2012 – 53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 26. 11. 2012, č. j. 7075/12-1500-200379, a ze dne 17. 12. 2012, č. j. 7727/12-1500-200379, Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu v Benešově (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 10. 2012, č. j. 163523/12/021912201502, a ze dne 19. 10. 2012, č. j. 168874/12/021912201502. Těmito rozhodnutími správce daně nevyhověl požadavku dlužníka na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

[2] Ve věci původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Praze, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž podle § 20 odst. 2 citovaného zákona platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Praze, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

II.

[3] Žalobkyně podala proti oběma výše uvedeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze žaloby ke Krajskému soudu v Praze. Krajský soud obě žaloby spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 3. 9. 2015, č. j. 45 Af 38/2012 – 53, žaloby zamítl.

[4] V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, 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 zákona č. 182/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), což se nutně promítne i v rovině procesní v daňovém řízení, do něhož vstupuje jako tzv. třetí osoba podle § 22 zákona č. 280/2009, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), insolvenční správce, jemuž jsou podle ust. § 20 odst. 3 daňového řádu přiznávána stejná práva a povinnosti jako daňovému subjektu. To platí jak pro výkon hmotných subjektivních práv a povinností, 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, který tak činí 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. Námitka, že vadné označení odvolatele v rozhodnutí finančního ředitelství způsobuje nicotnost, případně nezákonnost napadeného rozhodnutí tudíž není podle krajského soudu důvodná.

[5] Krajský soud dále uvedl, že spor mezi účastníky je veden zejména o to, jaké účinky pro vznik vratitelného přeplatku má usnesení soudu vydané podle ust. § 305 odst. 2 insolvenčního zákona, ve znění účinném do 31. 7. 2013. Krajský soud vycházel z toho, že pokud jde o pohledávky, které se uspokojují kdykoli v průběhu konkursního řízení, tj. pohledávky za majetkovou podstatou a jim na roveň postavené, tyto jsou 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 ust. § 242 odst. 3 daňového řádu. Jestliže správce daně v souladu s podmínkami stanovenými citovaným ustanovením použil 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, postupoval správně. Ze správního spisu přitom plyne, že

pokračování

k započtení přeplatku ve výši 221.201 Kč a 280.373 Kč na evidovaný nedoplatek došlo zčásti k datu 2. 4. 2012 a zčásti k 4. 5. 2012, přičemž k tomuto pozdějšímu datu již správce daně na osobním daňovém účtu dlužníka neevidoval žádný vratitelný přeplatek. Na této skutečnosti 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 tuto námitku proto neshledal krajský soud důvodnou.

III.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s tím, jak krajský soud posoudil účinky usnesení insolvenčního soudu vydaného ve smyslu ust. § 305 odst. 2 insolvenčního zákona pro vznik vratitelného přeplatku na daních. Podle krajského soudu takové usnesení dopadá pouze na pohledávky za majetkovou podstatou, které nebyly ke dni jeho vydání uhrazeny. Jeho jazykový výklad není podle stěžovatelky v souladu se smyslem ust. § 305 insolvenčního zákona, ani se zásadami insolvenčního řízení definovanými v ust. § 5 citovaného zákona. Ve svém důsledku vytváří systém nespravedlivého uspokojení pohledávek za majetkovou podstatou, pohledávek jim postavených na roveň a zajištěných pohledávek v rozsahu stanoveném v ust. §167 a § 298 insolvenčního zákona (dále též „zapodstatové pohledávky“), když správce daně je oprávněn si započíst na úhradu těchto pohledávek část majetkové podstaty bez souhlasu insolvenčního správce i soudu. Insolvenční zákon stanoví v ust. § 305 odst. 2 pořadí úhrady tak, aby byl konkurz vůbec proveditelný. V daném případě do tohoto pořadí zasáhl správce daně tak, že si v průběhu konkurzu započítal postupem podle ust. § 242 odst. 3 daňového řádu nadměrné odpočty na úhradu svých zapodstatových pohledávek. Tím došlo k ochuzení majetkové podstaty natolik, že stěžovatelka není schopna dodržet pořadí úhrady nároků podle ust. § 305 odst. 2 insolvenčního zákona, jak plyne z usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 9. 2012, č. j. KSUL 44 INS 4653/2010-B-135. Výklad zastávaný krajským soudem znamená, že zapodstatové pohledávky správce daně jsou „super prioritní“ a stát je tak prvním z privilegovaných věřitelů. Taková úvaha je však, s ohledem na judikaturu týkající se vztahu úpadkového a daňového práva, nesprávná. Aplikací právního názoru krajského soudu by došlo k situaci, že zásady stanovící, že žádný z účastníků nesmí být nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn a rovnosti možností věřitelů, by se na uspokojení pohledávek definovaných v ust. § 305 odst. 1 insolvenčního zákona nepoužily. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalovaný se ke kasační stížnosti stěžovatelky nevyjádřil.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatelky s postupem správce daně, který po účinnosti rozhodnutí o úpadku použil přeplatek na DPH na úhradu splatných daňových pohledávek za majetkovou podstatou.

[12] Krajský soud v Ústí nad Labem usnesením ze dne 5. 5. 2010, č. j. KSUL 44 INS 4653/2010-A-8, zjistil úpadek dlužníka METAZ, a. s. Účinky toto rozhodnutí nastaly zveřejněním v insolvenčním rejstříku, tj. dne 5. 5. 2010. Usnesením ze dne 9. 12. 2010, č. j. KSUL 44 INS 4653/2010-B-87, insolvenční soud přeměnil reorganizaci dlužníka METAZ, a. s., v konkurs. Dne 2. 4. 2012 stěžovatelka podala za dlužníka METAZ, a. s., dodatečná daňová přiznání k DPH za měsíce květen a červen 2011, na jejichž základě správce daně 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 výměrů stěžovatelka požádala správce daně o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu. Správce daně 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 stěžovatelka dne 14. 8. 2012. O této žádosti rozhodl správce daně dne 19. 10. 2012 pod č. j. 168874/12/021912201502 tak, že se požadavku na vrácení přeplatku na DPH nevyhovuje. Důvodem pro nevyhovění žádosti byla v obou případech skutečnost, že správce daně ke dni vydání těchto rozhodnutí evidoval na osobním daňovém účtu dlužníka nedoplatky na DPH, které vznikly z činnosti insolvenčního správce po prohlášení konkursu. Odvolání podaná proti těmto rozhodnutím správce daně byla zamítnuta žalobou napadenými rozhodnutími.

[13] Možnost započtení pohledávky v insolvenčním řízení upravuje § 140 odst. 2 insolvenčního zákona tak, že umožňuje započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele po rozhodnutí o úpadku pouze tehdy, pokud zákonné podmínky tohoto započtení byly splněny před rozhodnutím o úpadku; odst. 3 potom stanoví další případy, v nichž není započtení přípustné. Započtení pohledávek za podstatou insolvenční zákon výslovně neupravuje. Z žádného ustanovení insolvenčního zákona a daňového řádu však rovněž nevyplývá, že by nebylo možné postupovat podle úpravy daňového řádu o převodu přeplatku. Důvodová zpráva k daňovému řádu pak uvádí, že daňový řád je vůči insolvenčnímu zákonu *lex specialis*. Proto je třeba na danou problematiku použít též příslušná ustanovení daňového řádu, která upravují jeho vztah k insolvenčnímu řízení a která zohledňují specifické postavení daňových pohledávek ve vztahu k obecné úpravě insolvenčního zákona (§ 242 až § 245).

[14] 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

pokračování

ukončení insolvenčního řízení, jsou pohledávky za majetkovou podstatou. Podle odst. 3 téhož ustanovení 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.

[15] Podle ust. § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou daně, poplatky, a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění. Podle odst. 3 téhož ustanovení není-li dále stanoveno jinak, pohledávky za majetkovou podstatou se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku.

[16] Podle ust. § 203 odst. 1 insolvenčního zákona pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky jim postavené na roveň se uplatňují vůči insolvenčnímu správci pořadem práva tak, jako by insolvenční správce byl v nich dlužníkem. Podle odst. 3 téhož ustanovení insolvenční správce uspokojí pohledávky podle odstavce 1 z majetkové podstaty. Podle odst. 4 citovaného ustanovení neuspokojí-li insolvenční správce pohledávky podle odstavce 1 v plné výši a včas, může se věřitel domáhat jejich splnění žalobou podanou proti insolvenčnímu správci; nejde o incidenční spor.

[17] V režimu § 305 insolvenčního zákona, na který v souvislosti s usnesením vydaným podle § 297 odst. 2 téhož zákona upozorňuje stěžovatelka, se postupuje teprve tehdy, pokud stav majetkové podstaty neumožňuje plné či poměrné uspokojení pohledávek za podstatou. Tato situace v souzené věci ve vztahu k předmětu tohoto řízení nenastala, neboť právní úprava obsažená v daňovém řádu předpokládá uspokojení pohledávky za podstatou i prostřednictvím převedení přeplatku na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu.

[18] Podle ust. § 305 odst. 1 insolvenčního zákona se před rozvrhem uspokojí 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. Podle odst. 2 téhož ustanovení nestačí-li dosažený výtěžek ze zpeněžení majetkové podstaty k uspokojení všech pohledávek, uvedených v odstavci 1, uspokojí se pohledávky v tam stanoveném pořadí. To však předpokládá předchozí nemožnost jejich uspokojení v plné v plné či poměrné výši.

[19] 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). 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.

[20] Z výše uvedených skutečností je zřejmé, že správce daně postupoval v souladu s ust. § 242 odst. 3 daňového řádu, neboť přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, použil na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou, jejichž existenci přitom stěžovatelka nezpochybnila. Jak vyplývá z ust. § 168 odst. 3 pohledávky za majetkovou podstatou lze uspokojit v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku. Tato skutečnost ostatně vyplývá i z ust. § 305 odst. 1 insolvenčního zákona, který hovoří o dosud nezaplacených pohledávkách, které se uspokojují kdykoli v průběhu konkursního řízení. Usnesení insolvenčního soudu ze dne 21. 9. 2012, č. j. KSUL 44 INS 4653/2010-B-135, vydané podle § 305 odst. 2 insolvenčního zákona, se proto týkalo pouze zapodstatových pohledávek, které nebyly ke dni jeho vydání uhrazeny. Vydání tohoto usnesení nemůže mít za následek vznik povinnosti správce daně vrátit dlužníkovi přeplatek na DPH, který byl již v souladu s daňovým řádem použit na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou. Pokud by tomu tak bylo, pak by bylo nutno tento postup s ohledem na zásadu *par conditio creditorum*, podle které mají všichni věřitelé rovné podmínky, uplatnit na veškeré již uhrazené zapodstatové pohledávky. Stěžovatelka si je tohoto nepřípustného důsledku vědoma, jak vyplývá ze str. 3 kasační stížnosti, kde uvádí, že „*Tato situace samozřejmě nedopadá na věřitele, kteří obdrželi plnění za souhlasu insolvenčního správce i soudu, protože je chráněna jejich legitimní očekávání a dobrá víra nabytých práv, že do pohledávky zaniklé splněním již nebude zasahováno. Nelze si např. představit, že zaměstnanec pracující v podniku, který bude provozovat v konkurzu insolvenční správce, bude muset podle usnesení dle ust. § 297 odst. 2 insolvenčního zákona vrátit část své mzdy.*“

[21] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[22] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. dubna 2016

Mgr. David Hipšr
předseda senátu