



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Ing. Aleš Klaudy**, Masarykovo nám. 191/18, Děčín, insolvenční správce dlužníka PLP a. s., se sídlem Na Rovném 736/3, Trmice, zastoupený Mgr. Martinem Kolářem, advokátem se sídlem Na Vinici 1227/32, Děčín proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2017, č. j. 15 Af 48/2015 - 31,

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 16. 4. 2015, č. j. 11991/15/5300-21442-711315, žalovaný zamítl odvolání společnosti PLP a. s. a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 8. 2015, č. j. 1833207/14/2501-24803-505503. Tímto rozhodnutím správce daně nevyhověl požadavku dlužníka na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011 a prosinec 2011.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. Krajský soud žalobu zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. Žalobou napadené rozhodnutí neshledal nepřezkoumatelným, neboť žalovaný podrobně vysvětlil, proč považuje § 242 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, za speciální k zákonu č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“) a zdůraznil, že správce daně nejednal v rozporu se zásadami insolvenčního řízení. Mezi účastníky je sporná právní otázka, zda lze po

rozhodnutí o úpadku dlužníka převést přeplatek na dani na úhradu daňových pohledávek za podstatou. Poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015 – 18 a ze dne 8. 9. 2016, č. j. 4 Afs 176/2016 – 27). Podle těchto rozhodnutí lze za majetek daňového subjektu pro potřeby insolvenčního zákona považovat pouze přeplatek, který je vratitelný, tedy částku, která zbude poté, co správce daně převede přeplatek na úhradu nedoplatku. Převedení přeplatku na úhradu nedoplatku 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. Jde o pohledávky, které vznikly před rozhodnutím o úpadku a které musí správce daně uplatnit přihláškou pohledávky. Přeplatek z daňových povinností vzniklých v době od dne účinnosti rozhodnutí o úpadku se použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou.

[3] Všechny daňové pohledávky, na jejichž úhradu byl převeden přeplatek na DPH (nedoplatek na silniční dani za kalendářní rok 2012, na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2012, na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou za zdaňovací období 2011 a na dani z nemovitostí za roky 2012 a 2013) představují daňové pohledávky vzniklé po účinnosti rozhodnutí o úpadku (která nestala dne 16. 12. 2010) a jde tak o pohledávky za majetkovou podstatou.

[4] Krajský soud s poukazem na shora uvedenou judikaturu zdůraznil, že daňový řád je vůči insolvenčnímu zákonu *lex specialis*. Nepřisvědčil proto protichůdnému tvrzení žalobce, který za zvláštní zákon označuje zákon insolvenční. Současně podle něj nebylo lze vycházet z judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, řešící vztah § 14 zákona o konkurzu a vyrovnání jako speciálního ustanovení k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (žádný z uvedených předpisů nebyl ve věci aplikován). Úprava vztahu mezi daňovým řádem a insolvenčním zákonem, obsažená v § 242 daňového řádu se od předchozí úpravy v zákoně o správě daní a poplatků v podstatných rysech odchyluje.

[5] Krajský soud zdůraznil, že postup podle § 242 odst. 3 daňového řádu nepředstavuje uspokojování pohledávek v insolvenčním řízení, ale vypořádání přeplatku v režimu daňového řádu, kdy je ze zákona 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. K převedení přeplatku dochází ze zákona, v okamžiku vzniku přeplatku se tento zcela automaticky použije na úhradu daňového nedoplatku, což se odehrává mimo insolvenční řízení. Teprve případný kladný výsledek tohoto vypořádání (vratitelný přeplatek) se stává součástí majetkové podstaty.

III.

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Nesouhlasí se závěrem, že jen proto, že část daňového řádu obsažená v §§ 242-245, označená jako „vztah k insolvenčnímu řízení“, je považována za *lex specialis*, je možné nerespektovat obecný princip rovného postavení všech věřitelů v insolvenčním řízení dle § 5 písm. b) insolvenčního zákona. Takový způsob interpretace nerespektuje ústavní principy ochrany vlastnického práva. Podle stěžovatele nemůže specialita uvedených ustanovení prolomit

pokračování

ochranu určitých speciálně chráněných skupin věřitelů podle § 305 odst. 2 insolvenčního zákona, neboť tato ochrana je garantována nejen v samotném insolvenčním zákoně, ale i „v dalších právních předpisech vč. mezinárodních pramenů práva“.

[8] Stěžovatel citoval § 305 insolvenčního zákona, které upravuje situaci, kdy dosažený výtěžek zpeněžení majetkové podstaty nestačí ani k uspokojení všech zajištěných pohledávek, pohledávek za majetkovou podstatou a pohledávek jim postaveným na roveň. Zvláštní postavení je přiznáno mj. pracovní právní pohledávkám zaměstnanců nebo pohledávkám zákonného výživného, které jsou dle § 169 insolvenčního zákona pohledávkami postavenými na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou a z tohoto titulu se dle § 169 odst. 2 insolvenčního zákona uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku. Stěžovatel následně specifikoval, kterými právními předpisy a mezinárodními prameny práva je mzda chráněna.

[9] Stěžovatel poukázal rovněž na to, že obdobně zvláštní úpravou je chráněna též pohledávka na výživném, kdy je např. zakázáno započtení na pohledávce výživného pro nezletilého, který není plně svéprávný a zvláštní ochranu by měla pohledávka na výživném požívat též v rámci insolvenčního řízení, kdy má být obdobně jako pracovní právní pohledávka dlužníková zaměstnance v případě nedostatečného výtěžku ze zpeněžení majetkové podstaty uspokojována přednostně. Zvláštní ochrana mzdových nároků zaměstnance, stejně jako zvláštní ochrana práva na výživné nemůže být prolomena aplikací § 242 daňového řádu, neboť uvedené ustanovení upravuje pohledávky, které jsou v režimu § 305 odst. 2 insolvenčního zákona uspokojovány až následně. Úpravu v § 305 odst. 2 je tak třeba chápat jako speciální pro případ, kdy by zúřadováním daně v režimu § 242 daňového řádu mohlo dojít k poškození práv zaměstnanců dlužníka či osob závislých na dlužníkovi výživou. Aplikace, která by vedla ke zcela neodůvodněnému zvýhodnění jednoho věřitele oproti těm věřitelům, jejichž pohledávky mají být dle § 305 odst. 2 insolvenčního zákona uspokojeny přednostně, musí být shledána protiprávní. Při vědomí, že usnesení insolvenčního soudu se týká pouze zapodstatových pohledávek, které nebyly ke dni vydání tohoto usnesení uhrazeny, nebyla doceněna právě zvláštní ochrana některých skupin věřitelů, jejichž pohledávky mají před pohledávkami státu přednost. V případě aplikace § 242 daňového řádu nemá insolvenční správce žádnou možnost ovlivnit uhrazení daňové pohledávky, kterou si správce daně svým konáním sám započte. Nemůže pak nést odpovědnost za případné neuspokojení speciálně chráněných věřitelů zapodstatových pohledávek a věřitelů jim na roveň postavených. Výsledkem by bylo neodůvodněné protiprávní zvýhodnění státu jako jednoho z věřitelů.

[10] Stěžovatel uzavřel, že i kdyby připustil, že postup podle § 242 daňového řádu by mohl prolomit obecný princip rovnosti věřitelů vyjádřený v § 5 písm. b) insolvenčního zákona, nelze již akceptovat, aby postup podle daňového řádu prolomil zvláštní úpravu uspokojování pohledávek dle § 305 odst. 2 insolvenčního zákona.

IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že postupoval v souladu se zásadou zákonnosti. Vztah k insolvenčnímu zákonu je v daňovém řádu upraven v § 243 a druhy pohledávek a majetek dlužníka pro potřeby insolventního řízení upravuje § 242 daňového řádu. Poukázal na znění § 242 odst. 2 spolu s definicí daňového přeplatku v § 154 odst. 1 daňového řádu. Jde o částku, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Poukázal na znění

důvodové zprávy k daňovému řádu s důrazem na to, že příslušná ustanovení zohledňují specifické postavení daňových pohledávek ve vztahu k obecné úpravě insolvenčního zákona. Obecně platí, že přeplatek se dostává do dispozice daňového subjektu až v okamžiku, kdy je vratitelný.

[12] Právní názor správce daně a odvolacího orgánu plně respektuje dikci citovaných ustanovení, které byly aplikovány v souladu se zjištěným skutkovým stavem. Správce daně použil přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou a vratitelný přeplatek vrátil daňovému subjektu. Ustanovení § 242 odst. 2 jednoznačně definuje, co se rozumí daňovým přeplatkem a nejde tedy o ustanovení, které umožňuje různé interpretace. Z důvodové zprávy k předmětnému ustanovení je zřetelný smysl na účel právní úpravy, kterým je zohlednit specifické postavení daňových pohledávek ve vztahu k obecné úpravě insolvenčního zákona. Započtení přeplatku je možné pouze u té které skupiny pohledávek, nelze tedy použít přeplatek, který vznikl po rozhodnutí o úpadku na úhradu splatné daňové pohledávky, která je přihlašovanou pohledávkou ani přeplatek, který vznikl před rozhodnutím o úpadku na úhradu splatné daňové pohledávky, která je pohledávkou za podstatou.

V.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Mezi účastníky řízení není sporu o skutkových okolnostech věci, odlišné názory pramení z rozdílného výkladu § 242 daňového řádu a rozdílných právních názorů na vztah příslušných ustanovení daňového řádu k insolvenčnímu zákonu. Lze proto pouze připomenout, že na daňovém účtu daňového subjektu vznikl přeplatek v souvislosti s nadměrnými odpočty na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen a prosinec 2011, tedy období, které následovalo poté, co byl usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 12. 2010 zjištěn úpadek daňového subjektu a následně byl usnesením téhož soudu ze dne 1. 2. 2011 na jeho majetek prohlášen konkurz. Rovněž daňové povinnosti, na úhradu kterých byl vzniklý přeplatek převeden, se vztahují ke zdaňovacím obdobím po zjištění úpadku a prohlášení konkurzu (roky 2011, 2012 a 2013).

[16] Účastníci řízení si jsou vědomi, že je k dispozici judikatura Nejvyššího správního soudu, která se vyslovuje ke všem otázkám, které je třeba posoudit v nyní projednávané věci. Jde především o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015 – 18, Sb. NSS 3416/2016, podle kterého *„přeplatek 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].“* Skutkové okolnosti jsou v projednávané věci rovněž obdobné. Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od svého předchozího rozhodnutí a v podrobnostech odkazuje na jeho odůvodnění.

[17] 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,

pokračování

kteřá 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.

[18] 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, 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.

[19] Stěžovatel argumentoval úpravou pravidel pro uspokojení pohledávek v § 305 odst. 2 insolvenčního zákona s tím, že akceptace právního názoru žalovaného by vedla k popření zvláštní ochrany mzdových nároků zaměstnance a zvláštní ochrany práva na výživné. Je třeba připomenout, že poukazem na uvedené ustanovení, jakož i zásadu rovnosti dle § 5 písm. b) insolvenčního zákona, bylo argumentováno i ve věci projednávané pod sp. zn. 7 Afs 261/2015 – 18, kde kasační soud podrobně zdůvodnil, proč uvedené argumentaci nepřisvědčil. Stěžovatel rovněž poukazuje na jednotlivé případy přednostního uspokojení až v kasační stížnosti, před krajským soudem takto neargumentoval. Rovněž není zřejmé, zda tvrzení o nepřípustné eliminaci uspokojení mzdových nároků či práva na výživné má reálný odraz v konkrétních poměrech daňového subjektu, či zda jde „toliko“ o součást právní argumentace proti názoru krajského soudu.

[20] Postačí proto připomenout, že podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona jsou pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, 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.

[21] V režimu § 305 insolvenčního zákona 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.

[22] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Soud žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal, neboť stěžovatel byl procesně neúspěšný a z obsahu spisu nevyplývá, že by procesně úspěšnému žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti vznikly jakékoli náklady nad rámec jeho 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 28. března 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu