



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Ing. Lukáš Vlašný**, IČ 69813019
sídlem Vančurova 2904, 390 01 Tábor
insolvenční správce dlužníka **pietro filipi, s.r.o.**, IČ 25717863
sídlem Bílkova 855/19, 110 00 Praha 1
zastoupen advokátem **Mgr. Michalem Briaským**
sídlem Politických vězňů 935/13, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Praha**
sídlem Štěpánská 619/28, 111 21 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2022, č. j. 7884392/22/2000-11452-501591,

takto:

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

Odůvodnění:
I. Vymezení věci

1. Jádrem tohoto sporu je posouzení otázky, zda žalobce má nárok na vrácení nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty (DPH), které vznikly po účinnosti rozhodnutí o jeho úpadku. Správce daně (**žalovaný**) totiž část nadměrných odpočtů použil na úhradu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

pohledávek za majetkovou podstatou (dluh na DPH) a žalobci vrátil jen zbylou část nadměrného odpočtu.

2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Usnesením ze dne 17. 2. 2021, č. j. MSPH 88 INS 2132/2021-A-10, zjistil Městský soud v Praze úpadek daňového subjektu *pietro filipi s.r.o.* (**dlužník**) a jeho insolvenčním správcem ustanovil žalobce. Usnesení nabylo právní moci téhož dne.
4. Dne 28. 6. 2022 žalobce s odkazem na § 242 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (**daňový řád**), požádal žalovaného o vrácení nadměrného odpočtu DPH dlužníka ve výši 130 823 Kč. Správce daně měl dle něj vést řízení (při tvrzeném přeplatku) tak, aby bylo v insolvenčním řízení uspokojeno co nejvíce věřitelů. Nelze tedy započítávat dluhy úpadce za správcem daně proti přeplatku na DPH z titulu vzniklého nadměrného odpočtu. Odkázal na zásadu rovné ochrany vlastnického práva všech vlastníků a na rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 16. 7. 2021, č. j. 5 Afs 14/2019-27, *HOPR TRADE*.
5. Žalovaný dne 14. 7. 2022 vydal vyznění o přeplatku, jímž žalobci vrátil dle § 155 odst. 2 a 6 a § 155b odst. 1 a 2 daňového řádu částku 34 315 Kč. Postupoval dle § 242 odst. 1 a 3 daňového řádu. Nadměrný odpočet za zdaňovací období **květen 2021** zčásti použil na úhradu pohledávky za majetkovou podstatou, tj. na neuhrazenou daňovou povinnost ve výši 751 Kč vykázanou v daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2021 a splatnou k datu 26. 4. 2021, tj. po prohlášení úpadku. Zbývající část nadměrného odpočtu za květen 2021 ve výši 34 315 Kč v souladu s požadavkem žalobce poukázal na žalobcem specifikovaný bankovní účet.
6. Nadměrný odpočet za zdaňovací období **srpen 2021** správce daně v plné výši použil na úhradu pohledávky za majetkovou podstatou, tj. na neuhrazenou daňovou povinnost ve výši 43 418 Kč vykázanou v daňovém přiznání za zdaňovací období červen 2021 (splatnou k 26. 7. 2021, tj. po prohlášení úpadku).
7. Správce daně použil nadměrný odpočet za zdaňovací období **leden 2022** v plné výši na úhradu pohledávek za majetkovou podstatou, tj. na zbývající část (32 602 Kč) neuhrazené daňové povinnosti za červen 2021 (viz shora), a dále v části 52 339 Kč na neuhrazenou daňovou povinnost ve výši 1 281 981 Kč vykázanou v daňovém přiznání za zdaňovací období září 2021 (splatnou k datu 25. 10. 2021, tj. také po prohlášení úpadku).
8. Žalobce se proti postupu správce daně bránil námitkou dle § 159 daňového řádu. Mj. uvedl, že správce daně místo toho, aby vrátil přeplatek, jednostranně si ho započel na jeho ostatní zapodstatové pohledávky. Tím porušil základní zásadu insolvenčního řízení spočívající v poměrném uspokojení věřitelů z majetku náležejícího do majetkové podstaty dlužníka, rovněž se jako věřitel nepřipustně zvýhodnil na úkor ostatních věřitelů s pohledávkami za majetkovou podstatou. Vedle již odkazovaného rozsudku *HOPR TRADE* odkázal také na rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2021, č. j. 7 Afs 263/2020-28, *VÍTKOVICE REVMONT*. Zdůraznil, že § 242 daňového řádu je speciální normou vůči obecným ustanovením zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (**insolvenční zákon**), avšak pouze v situacích, které nepovedou ke zvýhodnění správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

jako věřitele nad rámec insolvenčního zákona. V insolvenčním řízení dlužníka nebylo možné s jistotou určit, zda a případně v jakém rozsahu budou uspokojeny pohledávky za majetkovou podstatou svědčící ostatním věřitelům. Jednostranný zápočet správce daně je tedy zvýhodňujícím úkonem ve smyslu § 241 insolvenčního zákona.

9. V záhlaví specifikovaným rozhodnutím žalovaný námitku zamítl. Odkázal na § 242 daňového řádu a vysvětlil, že § 154 daňového řádu definuje, co je přeplatek a také, kdy se přeplatek stává vratitelným. Dle něj žalobce nesprávně zaměnil převedení přeplatku, který není vratitelným přeplatkem, se soukromoprávním institutem započtení. Žalobcem citované rozsudky *HOPR TRADE* a *VÍTKOVICE REVMONT* na tento případ nedopadají, jelikož NSS v nich řešil jinou otázku, a to použití přeplatku dle § 242 odst. 2 daňového řádu vzniklého na základě daňových povinností před dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku na úhradu pohledávek, které nebyly pohledávkami za majetkovou podstatou.

II. Žaloba a vyjádření žalovaného

10. Žalobce se domnívá, že žalovaný mu měl vrátit celou částku nadměrných odpočtů (viz bod 4 shora). Namítl, že i při převádění přeplatku dle § 242 odst. 3 daňového řádu, tzn. přeplatku z daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, je případný zápočet nutno podříditi základním zásadám insolvenčního řízení. Opětovně s odkazem na rozsudky *HOPR TRADE* a *VÍTKOVICE REVMONT* upozornil, že správce daně porušil zásadu poměrného uspokojení věřitelů z majetku náležejícího do majetkové podstaty dlužníka a jako věřitel se nepřipustně zvýhodnil na úkor ostatních věřitelů s pohledávkami za majetkovou podstatou. Zdůraznil, že postupem dle § 242 daňového řádu se správce daně nemůže jako věřitel zvýhodnit nad rámec insolvenčního zákona (zvýhodňující úkon ve smyslu § 241 insolvenčního zákona).
11. Žalovaný ve vyjádření navrhl, aby soud žalobu zamítl. Nad rámec dosud uvedeného odkázal na § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, dle něhož mezi pohledávky za majetkovou podstatou patří i daně, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku. Dle odst. 3 tohoto ustanovení, není-li stanoveno jinak, se tyto pohledávky uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku. Dále uvedl, že v režimu rozvrhu dle § 305 insolvenčního zákona se postupuje teprve tehdy, pokud stav majetkové podstaty neumožňuje plné či poměrné uspokojení pohledávek za podstatou (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, č. 3416/2016 Sb. NSS). Dle něj v posuzovaném případě tato situace nenastala, jelikož § 242 daňového řádu předpokládá uspokojení pohledávky za podstatou prostřednictvím převedení přeplatku na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu.

III. Právní názor soudu

12. Žaloba je včasná, podala ji osoba k tomu oprávněná. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
13. U jednání dne 27. 3. 2024 žalobkyně setrvala na žalobě. Navíc citovala z judikatury NSS, které se dovolávala.
14. Žalovaný s žalobou nesouhlasil.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

15. Žaloba není důvodná.
 16. Soud ze správních spisů vychází, což plyne mj. z rozsudků NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS, *ECOPLAST*; nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75, *Česká televize*. Správním spisem, tj. včetně všech listin v nich založených, se nedokazuje. Proto soud nevyhověl návrhům žalobce na dokazování jeho žádostí ze dne 28. 6. 2022, vyrozuměním o přeplatku ze dne 14. 7. 2022, námitkou ze dne 21. 7. 2022 a napadeným rozhodnutím. Soud nedokazoval ani žalovaným navrhanými přílohami jeho vyjádření, jelikož i tyto jsou součástí správního spisu.
 17. Klíčovou otázkou tohoto sporu je, zda správce daně mohl dle § 242 odst. 1 a 3 daňového řádu použít přeplatek na dani (nadměrný odpočet DPH) vzniklý po účinnosti rozhodnutí o úpadku na úhradu splatných nedoplatků na DPH téhož dlužníka (vzniklých také po účinnosti rozhodnutí o úpadku). Nebo ho měl, jak tvrdí žalobce, vrátit žalobci, který by jakožto insolvenční správce zabezpečil poměrné uspokojení věřitelů (s pohledávkami za majetkovou podstatou).
 18. Soud tuto otázku zodpověděl za pomoci interpretačního rámce vymezeného rozsudkem rozšířeného senátu NSS ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS. V právě cit. rozsudku, zejm. bod 33 a násl., rozšířený senát zdůraznil ústavní východiska, jež ovládají vztah daňového a insolvenčního řízení. Podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod má vlastnické právo všech vlastníků stejný zákonný obsah a ochranu. Neodůvodněné zvýhodňování státu jako vlastníka, které mu přiznává privilegované postavení oproti ostatním věřitelům, je v rozporu s touto ústavní kautelou (nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, bod 28, či ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, bod 55). Případné zvýhodnění správců daně při uspokojování jejich pohledávek musí být formulováno explicitně, ústavně konformně a musí být obhajitelné (nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02).
 19. Stran vztahu insolvenčního zákona a daňového řádu rozšířený senát dovedl, že zákonodárce mohl pro určité typy pohledávek zavést zvláštní procesní pravidla reflektující zvláštní povahu těchto pohledávek či zvláštní způsob rozhodování o nich. Do této skupiny pravidel patří ta v § 242 až 245 daňového řádu, z nichž je *jasné a nepochybné*, že se vztahují na insolvenční situace. Tato pravidla jsou v případech, na něž dopadají, použitelná přednostně před odpovídajícími obecnými pravidly insolvenčního zákona (bod 35 rozsudku rozšířeného senátu). Ta ustanovení daňového řádu, z jejichž znění není patrné, že mají obsahovat zvláštní pravidla pro insolvenční situace, modifikovaná oproti pravidlům obecným, jež jsou zakotvena v insolvenčním zákoně, naopak nejsou v insolvenčních situacích použitelná (bod 36 rozsudku rozšířeného senátu).
 20. V nyní řešené kauze nejde o (daňové) penále, jak tomu bylo v rozsudku 9 Afs 4/2018 a v mnoha na něj navazujících judikátech. Rozšířený senát dovedl, lapidárně řečeno, že na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně nelze v insolvenčním řízení hledět jako na daň ve smyslu běžné definice obsažené v § 2 odst. 3 a 4 daňového řádu. Insolvenční situace totiž modifikuje obecné pravidlo daňového řádu, a proto je třeba povahu penále vykládat dle § 168 odst. 2 písm. e) a § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Rozšířený senát v bodě 38 dodal, že § 152 odst. 3 daňového řádu (*úhrada daně brazené jako pohledávka za majetkovou podstatou na osobním daňovém účtu*) lze použít pouze na ty
- Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

pohledávky, které splnily kritérium uspokojitelnosti v insolvenčním řízení (§ 170 insolvenčního zákona) a současně mají charakter pohledávek za majetkovou podstatou [§ 168 odst. 2 písm. e) téhož zákona].

21. V tomto případě vznikl žalobci nadměrný odpočet DPH. Nejde o žádný úrok, penále, jinou mimosmluvní sankci či jiný typ příslušenství daně. Na nadměrný odpočet je třeba i v insolvenčních situacích hledět jako na vlastní daň (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Nadměrný odpočet je totiž daní odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně [§ 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty]. Jde o částku daně, kterou daňový subjekt již uhradil, ale vznikl mu nárok na její vrácení. Proto se zde uplatní daňový řád, a nikoli obecná úprava insolvenčního zákona.
22. I po rozsudku 9 Afs 4/2018 vnímá rozhodovací praxe § 242 daňového řádu jako *lex specialis* k insolvenčnímu zákonu pro oblast daňových pohledávek a dluhů (nedoplateků a přeplateků). Postup předvídaný v § 203 odst. 1 insolvenčního zákona se použije pouze na situace, kdy uspokojitelnou zapodstatovou pohledávku správce daně podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona nelze uhradit z daňového přeplatku v souladu s daňovým řádem (např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2020, č. j. 17 Af 4/2019-100, bod 53).
23. Z ničeho nevyplývá, že by správce daně musel u insolvenčního správce přihlásit daňový nedoplatek evidovaný za úpadcem, který má povahu uspokojitelné pohledávky za podstatou, dříve, než podle § 242 odst. 1 a 3 ve spojení s § 152 odst. 3 písm. a) daňového řádu provede jeho úhradu z přeplatku na dani, který vznikl po rozhodnutí o úpadku. Insolvenční správce by měl o existenci nedoplatku a přeplatku (tzn. zapodstatových daňových pohledávek a dluhů) vědět z komunikace s finančními orgány v daňovém řízení, tudíž by pro něj úhrada podle daňového řádu neměla být překvapivá. Vztah k ostatním věřitelům, resp. jeho ústavní konformitu, pak rovněž pregnantně vysvětlil rozšířený senát v rozsudku 9 Afs 4/2018. Jestliže zároveň podle § 203 odst. 3 insolvenčního zákona platí, že osoba s dispozičními oprávněními (zde žalobce jakožto insolvenční správce) uspokojí pohledávky u ní uplatněné podle odstavce 1 téhož ustanovení z majetkové podstaty, je s ohledem na výše uvedené zřejmé, že k tomuto způsobu uspokojení dochází až jako k ultimátnímu řešení pouze u daňových nedoplateků, jejichž úhradu již správce daně nemůže provést za pomoci daňových přeplateků evidovaných za úpadcem v režimu daňového řádu.
24. NSS v žalobcem odkázaných rozsudcích *HOPR TRADE* a *VÍTKOVICE REVMONT* pouze citoval z rozsudku 9 Afs 4/2018, jehož dopad na nynější případ soud již ozřejmil v předcházející pasáži odůvodnění. Žalovaný má také pravdu, že NSS se v rozsudcích *HOPR TRADE* a *VÍTKOVICE REVMONT* zabýval jinou otázkou, a to použitím § 242 odst. 2 daňového řádu, jelikož v nich šlo o pohledávky vzniklé *před* prohlášením úpadku. Soud míní, že v právě posuzovaném případě se s ohledem na důvod vzniku přeplatku (nadměrný odpočet DPH) stále uplatní tzv. test vratitelnosti přeplatku ve smyslu již shora cit. rozsudku 7 Afs 261/2015, body 19 a 20. Za majetek daňového subjektu se pro potřeby insolvenčního řízení považuje pouze přeplatek, který je vratitelný. Majetkem daňového subjektu je tedy pouze částka, která zbude poté, co správce daně převede přeplatek na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu. Jde o zákonodárcem předpokládané a soudy opakovaně arobované řešení. Nejde o porušení zásady poměrného uspokojení věřitelů Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

z majetku náležejícího do majetkové podstaty dlužníka ani o zvýhodňující úkon dle § 241 insolvenčního zákona. Jde o zákonem předpokládaný postup. Správce daně by porušil své povinnosti, pokud by navzdory jasnému znění zákona vyhověl žalobci a vrátil by mu celou žádanou částku.

IV. Závěr a náklady řízení

25. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
26. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému nevznikly žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti. Soud tedy nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení u Nejvyššího správního soudu.

V Praze dne 27. března 2024

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