



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D ve věci

žalobce: **Ing. Lukáš Vlašný,**
sídlem Vančurova 2904, Tábor
insolvenční správce společnosti Flash Steel Power, a.s., sídlem
Martinovská 368/48, Ostrava,
zastoupený advokátem Mgr. Michaelem Briaským
sídlem Politických vězňů 935/13, Praha

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2022, č. j. 3880067/22/3203-50521-809716, ve věci námitky proti vyrozumění o přeplatku,

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobní námitky a stanovisko žalovaného:

1. Předmětem sporu je zákonnost postupu žalovaného, který použil žalobcův přeplatek z nadměrného odpočtu, vzniklý na základě podaných daňových přiznání žalobce po účinnosti rozhodnutí o úpadku, na úhradu daňových povinností úpadce, rovněž vzniklých po účinnosti rozhodnutí o úpadku, postupem podle § 242 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
2. Žalobce je insolvenčním správcem úpadce Flash Steel Power a.s. Úpadek byl zjištěn dne 19. 2. 2019 a dne 7. 6. 2019 byl na jeho majetek prohlášen konkurs. Dne 23. 6. 2022 žalobce požádal žalovaného o vrácení nadměrného odpočtu DPH vzniklého za zdaňovací období březen 2020 až duben 2022. Dne 26. 8. 2022 sdělil žalovaný vyrozuměním, že žádosti nelze vyhovět, protože vratitelný přeplatek nevznikl. Proti vyrozumění podal žalobce námitku, o které žalovaný rozhodl nyní napadeným rozhodnutím.
3. Žalobce s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 14/2019 z 16. 7. 2021 a č. j. 7 Afs 263/2020-28 z 13. 4. 2021 a judikaturu Ústavního soudu považuje postup žalovaného za porušující zásady insolvenčního řízení, konkrétně zásadu poměrného uspokojení věřitelů z majetku náležejícího do majetkové podstaty dlužníka, neboť nepřipustně zvýhodňuje správce daně. Insolvenční řízení úpadce se nachází ve fázi, ve které není možné s jistotou určit, zda a případně v jaké míře budou uspokojeny pohledávky za majetkovou podstatou svědčící ostatním věřitelům. Jednostranný zápočet lze považovat za zvýhodňující úkon podle § 241 daňového řádu. V replice pak zdůraznil nutnost vykládat § 242 daňového řádu ve světle smyslu a účelu insolvenčního práva a ústavních limitů; citoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku č. j. 9 Afs 4/2018-65 dne 15. 10. 2020 vyslovil, že nepřiměřeně široké uplatnění „započtení“ daňových pohledávek postupem podle ustanovení daňového řádu, jež by šlo nad rámec obecných pravidel o započtení v insolvenci, by ústavně nepřipustně zvýhodnilo správce daně jako věřitele. Postupem správce daně veškeré finanční prostředky poskytnuté úpadcem jakožto nadměrný odpočet DPH, namísto toho, aby se jako vratitelný přeplatek staly součástí majetkové podstaty a následně byly poměrně rozděleny mezi věřitele mající pohledávky za majetkovou podstatou, byly v celé výši použity výlučně na pohledávky správce daně.
4. Žalovaný odkázal na § 242 odst. 3 daňového řádu, který je speciálním ustanovením k insolvenčnímu zákonu (zákon č. 182/2006 Sb.). Úprava daňového řádu a postup správce daně je podle žalovaného ústavně konformní. Rovněž se odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 4/2018-65, ze kterého však dovodil opačný závěr, když rozšířený senát za nepřipustně široké započtení posoudil převedení přeplatku z povinností vzniklých po rozhodnutí o úpadku na nedoplatek – příslušenství, vázané na daňové povinnosti vzniklé před rozhodnutím o úpadku. Dovolávaná rozhodnutí NSS č. j. 7 Afs 263/2020-28 z 13. 4. 2021 a č. j. 5 Afs 14/2019-27 z 16. 7. 2021 nejsou na danou věc aplikovatelná, protože řeší vztah § 242 daňového řádu a § 324 insolvenčního zákona, což jsou obě speciální ustanovení, což není posuzovaný případ. Podstatné je, že úpadci nevznikl vratitelný přeplatek, a proto nemohlo být jeho žádosti vyhověno.
5. U nařízeného jednání oba účastníci na svých stanoviscích setrvali. Žalobce zdůraznil princip poměrného uspokojení pohledávek, které platí i pro pohledávky „zapodstatové“, u kterých není zřejmé, zda je vůbec bude možnost uspokojit. Postup žalovaného považuje za

odporující § 5 písm. a), b) a d) ve spojení s § 305 insolvenčního zákona. Žalovaný se odkázal na závěry zdejšího soudu vyjádření v rozsudku ze dne 3. 8. 2023, č. j. 25 Af 24/2022-42 z 3. 8. 2023.

Posouzení žalobních námitek

6. Krajský soud se nejprve zabýval se otázkou, zda žalobce byl aktivně legitimován k podání žaloby. Otázkou vztahu insolvenčního řízení a řízení před správními soudy se obecně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121, dle něž se na řízení ve správním soudnictví neuplatní ustanovení § 140a až 140c insolvenčního zákona, a tedy i po rozhodnutí insolvenčního soudu o úpadku může úpadce vlastním jménem podávat žaloby proti správním rozhodnutím, která se týkají majetkové podstaty. V rozsudku ze dne 29. 8. 2018, č. j. 10 Afs 179/2017 - 32, Nejvyšší správní soud dovodil, že se uvedené závěry rozšířeného senátu vztahují na podání žaloby proti jakémukoliv správnímu rozhodnutí. Skutečnost, že žalobu proti správnímu rozhodnutí může podat úpadce, však ještě nevylučuje její podání insolvenčním správcem. V rozsudku ze dne 30. 4. 2019, č. j. 2 Afs 318/2018 - 42, bodu 10, Nejvyšší správní soud uvedl, že „vzhledem k možným rozdílům v motivaci aktivně vystupovat před správními soudy a k tomu, že předmětem soudního přezkumu je vždy určitý akt veřejné správy (např. rozhodnutí správce daně) a správní soudy testují zákonnost v zásadě jen z pohledu řádně uplatněných žalobních bodů, je žádoucí umožnit jak insolvenčnímu správci, tak dlužníku, aby iniciovali soudní přezkum správních aktů i ve věci plnění daňových povinností úpadce v režimu daňového řádu“ (srov. též rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 56/2016-45). Aktivní procesní legitimace žalobce je proto dána.
7. Žalobce požádal o vrácení vratitelného přeplatku, o kterém měl za to, že vznikl v důsledku nadměrných odpočtů DPH. Postupoval tak podle § 155 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalovaný dospěl k závěru, že žádosti nelze vyhovět, neboť žalobce, resp. úpadce, vratitelný přeplatek nemá, o čemž žalobce vyrozuměl postupem podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Vratitelným přeplatkem je podle § 154 odst. 2 druhá věta přeplatek, který nebyl převeden na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popř. na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně za podmínek uvedených v odstavci čtvrtém téhož ustanovení.
8. Mezi účastníky není sporu, že úpadci vznikl přeplatek z nadměrného odpočtu DPH a nedoplatek z neuhrazené daňové povinnosti; není ani sporu, že jak přeplatek, tak daňové povinnosti vznikly po rozhodnutí o úpadku i po rozhodnutí o konkursu na majetek úpadce.
9. Převedení daňového přeplatku na daňový nedoplatek podle § 154 daňového řádu je ve své podstatě započtení. Po rozhodnutí o úpadku upravuje započtení § 140 insolvenčního zákona, který v odstavci druhém započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele připouští, jestliže zákonné podmínky tohoto započtení byly splněny před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku a není-li stanoveno jinak. Nepřípustnost zápočtu je pak upravena v odstavci třetím a čtvrtém téhož ustanovení.
10. Daňový řád pro dobu po úpadku obsahuje úpravu v § 242:
 - (1) *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.*

(2) *Pro potřeby insolvenčního řízení je za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek s tím, že přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání.*

(3) *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.*

11. Správní soudy i Ústavní soud se vztahem daňového a insolvenčního řízení zabývaly opakovaně. Východiskem je čl. 11 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má vlastnické právo všech vlastníků stejný zákonný obsah a ochranu. Neodůvodněné zvýhodňování státu jako vlastníka, které mu přiznává privilegované postavení oproti ostatním věřitelům, je s touto ústavní kautelou v rozporu (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). Totožně nahlíží na otázku uspokojování daňových pohledávek v insolvenčním řízení i Nejvyšší správní soud (viz zejm. oběma stranami dovolávaný rozsudek rozšířeného senátu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, bod 33).
12. V citovaném rozsudku se rozšířený senát vyjádřil ke vztahu insolvenčního zákona a daňového řádu ve vztahu k „započtení v nejširším smyslu“. Podle rozšířeného senátu má být „započtení“ zásadně upraveno v insolvenčním zákoně (§140 odst. 2-4). Zákonodárce však může 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 cit. 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 cit. rozsudku rozšířeného senátu).
13. V návazné judikatuře pak Nejvyšší správní soud dovodil v případě, kdy insolvenční zákon obsahuje speciální úpravu, nikoliv obecnou úpravu, přednost insolvenčního zákona. Tak tomu bylo v rozsudcích č. j. 7 Afs 263/2020-28 z 13. 4. 2021, a č. j. 5 Afs 14/2019-27 z 16. 7. 2021, kde Nejvyšší správní soud poměřoval explicitní zákaz započtení vzájemných pohledávek od okamžiku zveřejnění návrhu na povolení reorganizace v insolvenčním rejstříku, vyplývající z § 324 odst. 3 insolvenčního zákona s úpravou § 242 daňového řádu, započtení umožňující. Uzavřel, že za situace, kdy daňový řád započtení povoluje a insolvenční zákon jej zakazuje, by upřednostněním daňového řádu a započtením pohledávky správce daně došlo k rozšířeným senátem zapovězenému nepřiměřenému širokému uplatnění započtení daňových pohledávek, jdoucím nad rámec pravidel o započtení upravených v insolvenčním zákoně a nepřípustnému zvýhodnění správce daně (viz bod 15 rozsudku č. j. 7 Afs 263/2020-28).

14. V rozsudku č. j. 2 Afs 256/2022-51 z 7. 9. 2023 se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem § 168 odst. 4 daňového řádu, které shledal za spadající do druhé skupiny ustanovení, vymezených výše, tedy neobsahující zvláštní pravidlo pro insolvenční situace, a proto postupu správce daně, který mu dal přednost, nepřisvědčil.
15. V nyní posuzované věci postupoval žalovaný podle § 242 daňového řádu, obsahující zvláštní pravidlo pro insolvenční situace, konkrétně možnost „zápočtu“ daňové pohledávky na daňovou povinnost, pokud obě vzniknou po rozhodnutí o úpadku. Jde o ustanovení spadající do první skupiny ustanovení, vymezených výše, tedy obsahující zvláštní procesní pravidla reflektující zvláštní povahu pohledávek nebo zvláštní způsob rozhodování o nich. Rozšířený senát v citovaném rozsudku 9 Afs 4/2018 výslovně ustanovení § 242 daňového řádu označil za *použitelná přednostně před jim odpovídajícími obecnými pravidly insolvenčního zákona* (viz odst. 35 rozsudku). Na straně insolvenčního zákona pro případy řešení úpadku konkursem nestojí konkrétní pravidlo pro zápočet pohledávek a situaci řeší zmiňované ustanovení § 140 insolvenčního zákona. Tím se situace liší od reorganizace, posuzované Nejvyšším správním soudem výše. Žalobce ani netvrdí konkrétní úpravu, se kterou by mělo ustanovení § 242 daňového řádu kolidovat, když se dovolává zásad ovládajících insolvenční řízení, zejména zásadu poměrného uspokojení věřitelů. Tím se však vrací k premisám a ústavním kautelám, na kterých je judikaturou definovaný vztah mezi daňovým řádem a insolvenčním zákonem vymezen a na základě kterých byly definováno výše uvedené rozdělení ustanovení daňového řádu do dvou skupin.
16. Žalovaný proto postupoval zákonně, konkrétně v souladu s § 242 daňového řádu, když převedl přeplatek z nadměrného odpočtu na nedoplatek úpadce z daňové povinnosti. Postup žalovaného byl rovněž v souladu s judikaturou k této otázce a byl rovněž ústavně konformní, respektující stejný zákonný obsah vlastnického práva všech vlastníků, též státu. Přeplatek, který úpadce z nadměrného odpočtu vznikl, se tak nestal vratitelným přeplatkem a nemohl být žalobci vydán.
17. Uvedený závěr nemůže zvrátit ani poukaz na § 241 insolvenčního zákona, kde jsou definovány tzv. zvýhodňující úkony, jež jsou pro potřeby insolvenčního řízení neúčinné. Podle odstavce prvního, *zvýhodňujícím právním úkonem se rozumí právní úkon, v jehož důsledku se některému věřiteli dostane na úkor ostatních věřitelů vyššího uspokojení, než jaké by mu jinak náleželo v konkursu*. Předně, obrana před těmito úkony je odpůrcí žalobou podle § 239 odst. 1 insolvenčního zákona. Nadto, postup správce daně nepodléhá žádné z vyjmenovaných situací, které jsou za zvýhodňující právní úkony považovány podle odstavce třetího. Byť se jedná o demonstrativní výčet, § 242 daňového řádu upravuje speciální pohledávky, které právě umožňují jiný postup, než je postup podle insolvenčního zákona, též podle pravidel uspokojování věřitelů v konkursu.
18. Krajský soud proto neshledal argumentaci žalobce za nedůvodnou a žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, zamítl.
19. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému podle § 60 odst. 1 soudního řádu správního vzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému však žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu spisu nevznikly a soud proto žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

Ostrava, 22. května 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu