

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Ing. Aleš Klaudy,** se sídlem Masarykovo náměstí 191/18, Děčín, insolvenční správce dlužníka VIAMONT, a. s., se sídlem Na Letné 835/9, Teplice, zast. Mgr. Martinem Kolářem, advokátem se sídlem Na Vinici 1227/32, Děčín, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábřeží Kapitána Jaroše 1000/7, Praha 7, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 5. 2014, čj. 54832/14/4000-27802-106270 a čj. 58682/14/4000-27802-106270, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 11. 2017, čj. 15 Af 79/2014-70,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný vyrozuměl žalobce ve dnech 17. 10. 2013 a 20. 1. 2014 o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty výši 4 108 Kč a ve výši 3 675 Kč na úhradu daňového nedoplatku (odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně). Proti těmto vyrozuměním podal žalobce námitky a požádal o vrácení přeplatku na dani. Namítal, že dne 17. 9. 2012 nabylo účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka. Nebylo tedy podle něj možné převést přeplatky na daních na úhradu nedoplatků evidovaných správcem daně, protože přeplatky

tvořily dlužníkovu majetkovou podstatu. Žalovaný však námitky zamítl a nevyhověl ani žádosti o vrácení přeplatku na dani.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného žalobu. Krajský soud v rozsudku konstatoval, že 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. Tento svůj závěr opřel o rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, čj. 7 Afs 261/2015-18, č. 3416/2016 Sb. NSS. Penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, které bylo dlužníku vyměřeno, podle soudu představuje daňovou pohledávku vzniklou po účinnosti rozhodnutí o úpadku, tj. pohledávku za majetkovou podstatou. Žalovaný proto mohl tyto pohledávky uspokojit převedením přeplatku na dani z přidané hodnoty. Soud tedy žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost. Domnívá se, že žalovaný nesprávně vyložil § 242 daňového řádu. V důsledku toho mohly být uspokojeny pohledávky, které § 170 písm. d) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), výslovně vylučuje z možnosti uspokojení. Stěžovatel je přesvědčen, že způsob, jakým žalovaný i krajský soud vykládají § 242 odst. 1 daňového řádu, zakládá rozpor mezi daňovým řádem a insolvenčním zákonem.

[4] Stěžovatel dále považuje za logické a nezbytné, že je penále vyloučeno z možnosti uspokojení v insolvenčním řízení. Insolvenční správce totiž potřebuje volnost, aby finanční prostředky, které se nacházejí v majetkové podstatě, mohl použít na úhradu nákladů nezbytných k udržení a správě majetkové podstaty. Stejně tak zákon vylučuje z uspokojení úroky z prodlení, poplatky z prodlení a jiné sankce za pozdní úhradu jiných pohledávek, na něž vznikl nárok po účinnosti rozhodnutí o úpadku.

[5] Dále stěžovatel namítá, že pokud by stát mohl uspokojovat své pohledávky, které spočívají v penále za pozdní úhradu daně a které vznikly po nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku, byl by významně zvýhodněn oproti ostatním věřitelům. Takový výklad § 242 daňového řádu označil s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, za ústavně nekonformní.

[6] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s tím, že pohledávky státu z porušení rozpočtové kázně lze považovat za „daňové pohledávky“ podle § 242 daňového řádu. Je přesvědčen, že pro účely insolvenčního řízení jsou daňovými pohledávkami pouze daně ve smyslu insolvenčního zákona.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že daňový řád nezná dělení pohledávek na ty, které jsou vyloučeny z uspokojení, a na ty, které vyloučeny nejsou. Daňový řád definuje pouze pohledávky za majetkovou podstatou jako pohledávky, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení. Dále je pak podstatné, zda přeplatek projde tzv. testem vratitelnosti. Není však důležitý charakter daňové pohledávky ani důvod vzniku nedoplatku, na který se přeplatek převádí. Žalovaný také uvedl, že nejdříve se posuzuje, zda je přeplatek vratitelný, a až poté

může přeplatek vstoupit do majetkové podstaty v režimu insolvenčního zákona (až poté se tedy lze zabývat tím, zda daná pohledávka je, či není vyloučena z uspokojení).

[8] Namítaný rozpor mezi právními předpisy podle žalovaného vyřešil NSS zmíněným rozsudkem ve věci 7 Afs 261/2015, v němž dovodil aplikační přednost § 242 daňového řádu před insolvenčním zákonem. Žalovaný dále poukazuje na to, že při použití přeplatku na uhrazení nedoplatku se postupuje v režimu daňového zákona, podle kterého spadá penále pod definici daně. Žalovaný nesouhlasí ani s namítanou neústavností daňového procesu – převedení přeplatku totiž nelze zaměňovat se soukromoprávním institutem započtení.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Jádrem sporu je právní otázka, zda správce daně může po účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka převést přeplatek na dani na úhradu daňových pohledávek, spočívajících v penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Pro vyřešení této otázky je nezbytné určit povahu tohoto penále z hlediska daňového řádu.

[11] 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.* Na základě tohoto ustanovení spadá penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně pod pojem *daň*.

[12] 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*. Jelikož stěžovateli vznikla povinnost zaplatit penále (*daňová povinnost*) po dni 17. 9. 2012, kdy nabylo účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka, představuje penále pohledávku za majetkovou podstatou. 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*. Toto ustanovení umožňuje, aby byl za daných okolností přeplatek vzniklý při placení daně z přidané hodnoty použit na úhradu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně.

[13] Proti tomu stojí podle stěžovatele § 170 písm. d) insolvenčního zákona, v němž se říká: *V insolvenčním řízení se neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka, s výjimkou penále za nezaplacení daní, poplatků, a jiných obdobných peněžitých plnění, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného za veřejné zdravotní pojištění, pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla před rozhodnutím o úpadku.*

[14] Namítaným rozporem výše uvedených ustanovení se již podrobně zabýval krajský soud a NSS se s jeho názory ztotožňuje. Níže proto jen stručně shrne, proč nepovažuje stěžovatelovy námitky za důvodné.

[15] Problematikou převedení daňového přeplatku na úhradu daňových nedoplatků po účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka se NSS již zabýval například ve výše citovaném rozsudku publikovaném pod č. 3416/2016 Sb. NSS (a také v navazujících rozsudcích ze dne 8. 9. 2016, čj. 4 Afs 176/2016-27, a ze dne 17. 1. 2019, čj. 5 Afs 249/2016-18). V tomto rozsudku NSS dovodil na základě znění důvodové zprávy k daňovému řádu, že daňový řád upravuje některá zvláštní pravidla, která ve vztahu k insolvenčnímu zákonu fungují jako *lex specialis*, a proto se použije přednostně. NSS proto v tomto případě shledal neopodstatněnou námitku, že penále není daní ve smyslu insolvenčního zákona. Za prvé totiž insolvenční zákon pojem *daň* nijak nedefinuje, takže není zřejmé, na jaká peněžitá plnění by se pojem *daň* podle insolvenčního zákona vztahoval. Za druhé pak k přednostnímu použití daňového řádu vede také to, že pojem penále má být vykládán ve smyslu toho zákona, v jehož režimu byl přeplatek na dani převeden na úhradu daňového nedoplatku. Proto lze konstatovat, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně spadá pod pojem *daň* podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu.

[16] Dále se NSS zabýval tím, zda mohl žalovaný převést přeplatek na dani na úhradu penále, přestože § 170 písm. d) insolvenčního zákona výslovně vylučuje mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka z uspokojení prostřednictvím některého ze způsobů řešení úpadku. NSS souhlasí s krajským soudem, že přednostní použití daňového řádu vůči insolvenčnímu zákonu 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 penále za prodlení s odvodem. Zároveň je však 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 stěžovatele však žalovaný neuspokojil svou pohledávku některým ze způsobů řešení úpadku, ale použil přeplatek na úhradu daňového nedoplatku na základě ustanovení daňového řádu. K uspokojení pohledávky žalovaného za majetkovou podstatou dlužníka tak nedochází v rámci insolvenčního řízení, ale v režimu daňového řádu (byť po prohlášení úpadku). Rozpor mezi uvedenými ustanoveními daňového řádu a insolvenčního zákona je tedy spíše zdánlivý, protože ustanovení insolvenčního zákona míří na skutkově odlišnou situaci.

[17] NSS považuje za nedůvodnou také námitku, že převedení daňového přeplatku na daňový nedoplatek omezuje stěžovatele v nakládání s prostředky v majetkové podstatě, kterou kvůli tomu nemůže udržovat a spravovat hrazením nezbytných nákladů. Stěžovatelova námitka spočívá v mylném předpokladu, že přeplatek použitý na úhradu daňového nedoplatku byl součástí majetkové podstaty dlužníka. V rozsudku ve věci 7 Afs 261/2015 NSS 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

pokračování

žalovaný na daňovém účtu dlužníka evidoval nedoplatek v podobě neuhrazených penále, 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. NSS tedy souhlasí s krajským soudem, že žalovaný postupoval správně, jestliže existující přeplatky použil na úhradu penále.

[18] NSS se zcela ztotožňuje s krajským soudem také při posouzení námitky, podle níž je zvýhodnění státu (prostřednictvím správce daně) oproti jiným věřitelům v insolvenčním řízení ústavně nekonformní. Rovněž tato stěžovatelova 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 ve věci 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 nález 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 řešenou v této věci. NSS tedy souhlasí s krajským soudem, že žalovaný vykládal § 242 daňového řádu ústavně konformním způsobem a postupoval v mezích zákona.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Napadené závěry krajského soudu jsou správné, proto NSS kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení 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 28. března 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu