



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **JUDr. Martin Pavliš, insolvenční správce dlužníka ELMONT-SERVIS PŘELOUČ s.r.o.**, se sídlem Wilsonova 368, Hlinsko, zastoupený Mgr. Martinem Červinkou, advokátem se sídlem Čechova 396, Česká Třebová, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 4. 10. 2016, č. j. 52 Af 27/2016 – 42,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6802/16/5300-21442-711916; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a současně potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územního pracoviště v Přelouči (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 10. 2015, č. j. 1361426/15/2807-50527-606278, o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty (DPH) v částce 2317 Kč.

[2] Stěžovatel požádal správce daně dle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o vrácení vratitelného přeplatku na DPH, který vznikl společnosti ELMONT-SERVIS PŘELOUČ s.r.o. (dále též „dlužník“) za zdaňovací období červen 2013 ve výši 1890 Kč a za zdaňovací období květen 2015 ve výši 10 298 Kč. Správce daně rozhodl, že se stěžovateli, resp. jmenované společnosti vrací přeplatek na DPH pouze částečně ve výši 2137 Kč, neboť v požadované celkové výši 12 188 Kč vratitelný přeplatek neexistuje. Vyšel z toho, že vykázaný nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období červen 2013 ve výši 1890 Kč se nestal ke dni 25. 7. 2013 vratitelným přeplatkem, protože na osobním daňovém účtu společnosti ELMONT-SERVIS PŘELOUČ, s.r.o., byla předepsána daň za období duben 2013 ve výši 6300 Kč, splatná dne 30. 5. 2013,

kteřá je pohledávkou za majetkovou podstatou a nebyla uhrazena; na její úhradu se proto použil nadměrný odpočet v souladu s § 152 odst. 3 daňového řádu. Vykázaný nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období květen 2015 ve výši 10 298 Kč se stal ke dni 25. 6. 2015 vratitelným přeplatkem jen ve výši 5888 Kč, a to proto, že v částce 4410 Kč se použil na úhradu nedoplatku na dani za období duben 2013 splatné dne 30. 5. 2013. Vratitelný přeplatek ve výši 5888 Kč správce daně částečně (ve výši 3571 Kč) vrátil již dne 25. 7. 2015, a proto rozhodl tak, že se vrací přeplatek na DPH pouze ve zbývající výši 2137 Kč.

[3] Proti rozhodnutí správce daně podal stěžovatel odvolání, v němž poukázal na § 140 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, který umožňuje započítat pohledávky pouze v případě, že zákonné podmínky pro započtení byly splněny již před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku, tj. před vydáním usnesením krajského soudu ze dne 9. 7. 2012, č. j. KSPA 48 INS 1297/2012-A-13, kterým byl na majetek společnosti ELMONT-SERVIS PRELOUČ, s.r.o. prohlášen konkurz. Uvedené ustanovení insolvenčního zákona podle názoru stěžovatele působí vůči daňovému řádu jako *lex specialis* a postup správce daně je tak zjevně nezákonný, neboť podmínky pro započtení v tomto případě splněny nebyly. Žalovaný naopak konstatoval, že daňový řád obsahuje speciální úpravu, jak přistupovat k majetku a pohledávkám v daňovém řízení u subjektu, který se nachází v insolvenčním řízení. V § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona jsou uvedena obecná pravidla pro započtení pohledávek v insolvenčním řízení, která jsou dále doplněna a modifikována v § 242 daňového řádu. V souladu s tímto ustanovením daňového řádu správce daně správně použil přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku (nadměrné odpočty za zdaňovací období z doby po rozhodnutí o úpadku) na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou (nedoplatky na jiných daních týkající se zdaňovacích období následujících po rozhodnutí o úpadku). Proto žalovaný podané odvolání zamítl a potvrdil prvostupňové rozhodnutí správce daně.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, v níž zopakoval, že ohledem na § 140 odst. 2 insolvenčního zákona nebylo možné přeplatky, tj. nadměrné odpočty na DPH (za zdaňovací období červen 2013 a květen 2015) použít na úhradu nedoplatku na DPH (za období duben 2013). Přednostní aplikací § 242 odst. 3 daňového řádu došlo dle jeho názoru k nepřipustnému zvýhodnění správce daně před ostatními věřiteli, kteří mají pohledávku za majetkovou podstatou, a ve svém důsledku také k zásahu do vlastnického práva dlužníka. Současně přitom poukázal na judikaturu – konkrétně na rozsudek téhož krajského soudu ze dne 19. 12. 2012, č. j. 52 Af 37/2012 – 35, jakož i nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04.

[5] Krajský soud konstatoval, že započtení pohledávek za majetkovou podstatou insolvenční zákon výslovně neupravuje a odkázal na Nejvyšší správní soud, který v odůvodnění rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015 – 18, publ. pod č. 3416/2016 Sb. NSS (bod 13) uvedl: „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)“. V bodě 17 téhož odůvodnění pak Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že „právní úprava obsažená v daňovém řádu předpokládá uspokojení pohledávky za podstatou i prostřednictvím převedení přeplatku na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu“.

pokračování

[6] S ohledem na shora uvedené krajský soud uzavřel, že na postupu správce daně, potažmo žalovaného neshledává nic nezákonného či dokonce protiústavního. Správce daně (i žalovaný, který jeho postup aproboval) postupoval v souladu s § 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 stěžovatel nezpochybnil. Jak vyplývá z § 168 odst. 3 insolvenčního zákona, pohledávky za majetkovou podstatou lze uspokojit v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku. Pokud se žalobce dovolával nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, pak ten není v projednávané věci použitelný, neboť se netýkal vztahu daňového řádu a insolvenčního zákona, nýbrž vztahu dnes již zrušeného zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, a taktéž zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Obdobně závěry vyslovené krajským soudem v odůvodnění rozsudku č. j. 52Af 37/2012 – 35 nemohou ve světle výše citovaných právních závěrů Nejvyššího správního soudu (tedy vrcholného soudního orgánu ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví) nadále obstát.

[7] Pro úplnost krajský soud dodal, že nedošlo ani k zásahu do vlastnického práva dlužníka, neboť pro potřeby insolvenčního řízení je možno za majetek daňového subjektu považovat pouze přeplatek, který je vratitelný (§ 242 odst. 2 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). Vratitelný přeplatek však byl příslušným správcem daně vrácen. Krajský soud proto podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl s odkazem na § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] V kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu stěžovatel uplatnil důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť má za to, že napadený rozsudek je stížen nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky.

[9] Rozsudek krajského soudu nesprávně argumentoval odůvodněním rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 261/2015 – 18, který byl vydán za zcela jiné procesní situace a jiného stavu insolvenčního řízení. Závěr, dle kterého jakékoli ustanovení daňového řádu je ve vztahu k insolvenčnímu zákonu zákonem speciálním, není správný a odporuje základním zásadám insolvenčního řízení – byť se opírá o důvodovou zprávu k daňovému řádu. Dle stěžovatele je zjevné, že naopak daňový řád je předpisem obecným, který upravuje daňové řízení obecně, a insolvenční zákon je zákonem speciálním, který stanoví odchylky pro případ, kdy je dán úpadek dlužníka a ohledně něho vedeno insolvenční řízení; v tomto směru stěžovatel opakovaně odkazoval a dlouze citoval z rozsudku krajského soudu č. j. 52 Af 37/2012 – 35. Současně poznamenal, že jedinou osobou, která může rozhodnout o tom, kdy a v jakém rozsahu budou hrazeny pohledávky za majetkovou podstatou, je v průběhu insolvenčního řízení výhradně insolvenční správce, nikoli správce daně či jakýkoli jiný věřitel se zapodstatovou pohledávkou; to ostatně přímo vyplývá z § 305 odst. 2 insolvenčního zákona. Toto ustanovení krajský soud pominul a připustil aplikaci § 242 odst. 3 daňového řádu, která je ovšem vyloučena. Podle stěžovatele totiž nelze dovodit, že by stát, jakožto věřitel, měl mít lepší právo na uspokojení pohledávky než ostatní věřitelé, resp. insolvenční správce z titulu jeho odměny a náhrady hotových výdajů (jež se uspokojí nejdříve).

[10] Na základě toho stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný podal vyjádření k předložené kasační stížnosti, v němž uvedl, že stěžovatel argumentuje obecně vztahem daňového řádu a insolvenčního zákona. Nicméně v napadeném rozsudku je řešen vztah konkrétních ustanovení – a sice § 242 až 245 daňového řádu, jež je potřeba považovat za speciální vůči příslušným ustanovením insolvenčního zákona. Žalovaný se plně ztotožňuje s právním posouzením věci krajským soudem, a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Mezi účastníky není sporu o skutkové stránce věci. Jádrem sporu je čistě právní otázka, zda je možné po rozhodnutí o úpadku dlužníka (a prohlášení konkurzu na jeho majetek – zde: s účinky ode dne 9. 7. 2012) převést přeplatek na dani (zde: nadměrný odpočet na DPH za období červen 2013 a květen 2015) na úhradu daňových pohledávek za majetkovou podstatou (zde: nedoplatek na DPH za období duben 2013).

[15] K této otázce se Nejvyšší správní soud již vyjádřil, a to v rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015 – 18, publ. pod č. 3416/2016 Sb. NSS, z jehož závěrů krajský soud správně vycházel. Citovaný rozsudek posuzoval v podstatě tutéž situaci jako v nyní souzené věci a nic na tom nemění ani stěžovatelem namítaná skutečnost, že k rozhodnutí správce daně o přeplatku došlo v jiné fázi insolvenčního řízení (až po vydání tzv. rozvrhového usnesení o poměrném uspokojení pohledávek za majetkovou podstatou podle § 297 odst. 2 a § 305 odst. 2 insolvenčního zákona). Důležitý je důvod, pro který v obou případech nebylo (zcela) vyhověno žádostem o vrácení přeplatku, a ten je stále stejný. Správce daně totiž v obou případech použil přeplatek na dani vzniklý po rozhodnutí o úpadku na úhradu daňových pohledávek vzniklých za majetkovou podstatou – tedy pohledávek vzniklých v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení (§ 242 odst. 1 daňového řádu).

[16] Jednoduše řečeno – závěry přijaté sedmým senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 7 Afs 261/2015 – 18 jsou *mutatis mutandis* přenositelné též na tuto věc a pátý senát Nejvyššího správního soudu nemá důvod se od nich jakkoli odchýlovat, naopak s nimi souhlasí a v podrobnostech proto plně odkazuje na odůvodnění citovaného rozsudku, z něhož lze zmínit zejména tuto nosnou pasáž (*ratio decidendi*) pod bodem 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 zůstane 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*

pokračování

pohledávkami za podstatou. Jedná se tedy o pohledávky, které vznikly před rozhodnutím o úpadku a které musí správce daně uplatnit příbláškou pohledávky; pokud by je správce daně příbláškou 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“ (pozn. podtržení doplněno nyní Nejvyšším správním soudem).

[17] Správce daně, potažmo žalovaný postupoval přesně podle posledně citované věty, která odpovídá právní úpravě obsažené v § 242 odst. 3 daňového řádu, dle kterého platí, že „*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.*“ To, co se rozumí pohledávkou za majetkovou podstatou, přitom upravuje odst. 1 téhož ustanovení daňového řádu, dle něhož „*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.*“

[18] Přeneseno na nyní projednávanou věc je tedy třeba konstatovat následující. Nedoplatek dlužníka na DPH za zdaňovací období duben 2013 představuje daňovou pohledávku vzniklou po účinnosti rozhodnutí o úpadku (ta nastala dne 9. 7. 2012), tj. pohledávku za majetkovou podstatou. Správce daně proto v souladu s uvedenou právní úpravou a navazující judikaturou správně použil přeplatky v podobě nadměrných odpočtů na DPH za zdaňovací období červen 2013 a květen 2015, tj. vzniklé po účinnosti rozhodnutí o úpadku, na úhradu uvedeného nedoplatku na DPH.

[19] Námitka stěžovatele, že se daňový řád nepoužije, neboť je ve vztahu k insolvenčnímu zákonu zákonem obecným, v tomto případě neobstojí. Odporuje závěru Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 261/2015 – 18, v němž s odkazem na důvodovou zprávu k daňovému řádu soud uvedl, že „*daňový řád je vůči insolvenčnímu zákonu lex specialis.*“ Obdobně neobstojí ani závěry z rozsudku krajského soudu č. j. 52 Af 37/2012 – 35, který vychází z opačného vztahu obou právních předpisů a na který opakovaně odkazuje stěžovatel; tyto závěry je nutno považovat za zjevně překonané a irelevantní. V této souvislosti lze snad již jen pro úplnost dodat, že § 242 daňového řádu je reakcí na dřívější trvající spory mezi daňovou správou, Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, kdy daňový řád reaguje na ustálenou judikaturu Ústavního soudu tak, že jakožto *lex specialis* do svého znění začlenil vlastní pravidla, která vymezují postavení (režim) daňových pohledávek v insolvenčním řízení; viz Nováková, P. in: Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s 831.

[20] Za této situace, kdy daňový řád zjevně zohledňuje specifické postavení daňových pohledávek ve vztahu k obecné úpravě insolvenčního zákona, tedy podle názoru Nejvyššího správního soudu nic nebránilo správci daně v postupu podle § 152 odst. 3 daňového řádu. Argumentuje-li stěžovatel tím, že je to on jako insolvenční správce, nikoli správce daně, kdo rozhoduje o hrazení pohledávek za majetkovou podstatou, je třeba upozornit, že postup podle § 242 odst. 3 daňového řádu nepředstavuje uspokojování pohledávek v insolvenčním řízení. Jde o vypořádání přeplatku v režimu daňového řádu, kdy je ze zákona naprosto 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 (§ 242 odst. 2 daňového řádu).

[21] V rámci vypořádání přeplatku správce daně s majetkem dlužníka nijak nenakládá, a proto ani nemůže být dotčeno postavení dlužníka, resp. jeho insolvenčního správce, jak se mylně domnívá stěžovatel odkazující na § 305 odst. 2 insolvenčního zákona. Toto ustanovení na správnosti napadeného rozsudku krajského soudu, který akceptoval postup žalovaného, nic nemění. Jak již bylo zmíněno, k převedení přeplatku dochází ze zákona, kdy 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 přeplatku (tj. vratitelný přeplatek) se stává součástí majetkové podstaty, čímž vstupuje do insolvenčního řízení. Nelze proto hovořit o zvýhodnění státu oproti ostatním věřitelům či insolvenčnímu správci v insolvenčním řízení; v rámci insolvenčního řízení při vlastním uspokojování jednotlivých pohledávek má stát naprosto shodné postavení s ostatními věřiteli majícími pohledávky stejného druhu.

[22] Závěrem považuje Nejvyšší správní soud za vhodné shrnout, 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, kterými jsou v souladu s § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona mj. i daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku. Tento závěr plyne z právní úpravy, jakož i relevantní judikatury reprezentované rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 261/2015 – 18, z něhož v napadeném rozsudku krajský soud správně vycházel (shodně z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu vycházel např. i Krajský soud v Ústí nad Labem ve svém rozsudku ze dne 28. 11. 2017, č. j. 15 Af 39/2015 – 35).

V. Závěr a náklady řízení

[23] S ohledem na uvedené neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[24] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, od účastníka, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalovanému ovšem žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 17. ledna 2019

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu