

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína 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, 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 28. 11. 2017, č. j. 15 Af 39/2015 – 35,

t a k t o :

Věc **se postupuje** k rozhodnutí rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 25. 3. 2015, č. j. 9065/15/5200-20441-706470 (dále jen „*rozhodnutí žalovaného*“) zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 26. 11. 2014, č. j. 247188/14/4000-50712-106270, a ze dne 19. 12. 2014, č. j. 265246/14/4000-50712-106270. Rozhodnutím ze dne 26. 11. 2014 správce daně nevyhověl požadavku společnosti VIAMONT a.s., (dále jen „*dlužník*“) na vrácení přeplatků na dani z přidané hodnoty ve výši 1 767 Kč a 6 206 Kč, vzniklých v důsledku nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období květen a červen 2014. Rozhodnutím ze dne 19. 12. 2014 správce daně nevyhověl požadavku dlužníka na vrácení přeplatku na DPH ve výši 4 242 Kč, vzniklého v důsledku nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období červenec 2014 (uvedené peněžité částky budou dále označeny jen „*přeplatky na DPH z roku 2014*“).

[2] V projednávané věci přitom bylo mezi stranami nesporné, že (a) krajský soud rozhodl o úpadku dlužníka usnesením ze dne 17. 9. 2012, č. j. KSUL 79 INS 19121/2012-A-14, s účinky od téhož dne; (b) správce daně uložil dlužníkovi odvod za porušení rozpočtové kázně platebním výměrem ze dne 27. 12. 2012, č. j. 91426/12/013761402494, ve výši 2 036 019 Kč, přičemž tento platební výměr nabyl právní moci dne 9. 8. 2013 a dlužník tuto částku uhradil; (c) správce daně dále uložil dlužníkovi penále ve výši 651 527 Kč za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně platebním výměrem ze dne 12. 9. 2013, č. j. 404017/13/4000-07601-109509 (dále jen „*penále*“); (d) správce daně převedl na úhradu penále dlužníkovy přeplatky na DPH z roku 2014 (tj. částky uvedené v odstavci [1] výše) v celkové výši 12 215 Kč a o tomto postupu vydal tři vyznění o převedení přeplatku (ze dne 13. 8. 2014, 19. 8. 2014 a 19. 9. 2014). Proti těmto

vyrozuměním podal dlužník námitky podle § 159 daňového řádu (spolu s žádostí o vrácení přeplatku), které správce daně zamítl rozhodnutími ze dne 26. 11. 2014 a 19. 12. 2014 (jak jsou blíže popsána v odstavci [1] výše). Odvolání dlužníka proti těmto rozhodnutím bylo rozhodnutím žalovaného zamítnuto.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále jen „*krajský soud*“), jenž ji rozsudkem ze dne 28. 11. 2017, č. j. 15 Af 39/2015 – 35, zamítl jako nedůvodnou. Krajský soud s odkazem na žalobu a vyjádření žalovaného konstatoval, že spornou právní otázkou je to, zda lze po rozhodnutí o úpadku dlužníka převést přeplatek na dani na úhradu daňových pohledávek za majetkovou podstatou.

[4] Krajský soud v souvislosti se spornou právní otázkou nejprve odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015 - 18, publ. pod č. 3416/2016 Sb. NSS. Citoval z něj následující pasáže: „*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]. (...) 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). 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 sjednával 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.“ S uvedenými názory se krajský soud ztotožnil a vycházel z nich ve svém rozhodnutí.*

[5] Krajský soud dovodil, že penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně je *dani* v širším slova smyslu dle § 2 odst. 3 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) a na věc aplikoval § 242 odst. 3 téhož zákona, podle něhož *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*. Citoval také § 242 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *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*. Konstatoval, že penále představuje *daňovou pohledávku* vzniklou po účinnosti rozhodnutí o úpadku, která nastala dne 17. 9. 2012, tj. pohledávku za majetkovou podstatou. Poukázal také na § 152 odst. 3 daňového řádu, který výslovně počítá dokonce i s úhradou nedoplatku na příslušenství daně. Správce daně postupoval v souladu s citovanými ustanoveními a závěry Nejvyššího správního soudu, pokud použil přeplatky na DPH z roku 2014, tj. po účinnosti rozhodnutí o úpadku, na úhradu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně jakožto pohledávky za majetkovou podstatou.

[6] Krajský soud se neztotožnil s žalobní námitkou, že postup daňových orgánů byl v rozporu s § 170 písm. d) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „*insolvenční zákon*“). Podle tohoto ustanovení *v insolvenčním řízení se neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak, 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*. Krajský soud uvedl, že daňový řád je speciálním předpisem

pokračování

ve vztahu k insolvenčnímu zákonu, a proto citované ustanovení tohoto zákona nebrání v postupu podle § 242 odst. 3 daňového řádu. Tento postup nepředstavuje uspokojování pohledávek v insolvenčním řízení, nýbrž 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. V rámci vypořádání přeplatku proto správce daně s majetkem dlužníka nenakládá.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatel předně uvedl, že nepopírá, že § 242 daňového řádu je právní úpravou speciální k úpravě insolvenčního zákona. Popírá však, že by toto ustanovení umožňovalo uspokojení pohledávky, která je jinak vyloučena z uspokojení podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Účelem § 242 daňového řádu je pouze modifikace právní úpravy pohledávek za majetkovou podstatou, nikoli však prolomení právní úpravy v oblasti pohledávek vyloučených z uspokojení dle insolvenčního zákona. Proto je třeba na věc aplikovat § 170 písm. d) insolvenčního zákona, které vylučuje z uspokojení v insolvenčním řízení *penále za nezaplacení daní a jiných obdobných peněžitých plnění*.

[9] Podle stěžovatele by bylo „*zcela mimo kontext právní úpravy insolvenčního zákona*“, pokud by se ustanovení § 242 odst. 1 daňového řádu mechanicky vykládalo tak, že veškeré daňové pohledávky jsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Vyloučení penále z uspokojení v insolvenčním řízení je přitom z hlediska systematické úpravy pohledávek vyloučených z uspokojení logické a nezbytné, neboť stejně tak jsou vyloučeny z uspokojení úroky z prodlení, poplatky z prodlení a jiné sankce za pozdní úhradu jiných pohledávek, na něž vznikl nárok po prohlášení úpadku. Nutnost vyloučení takových pohledávek z uspokojení vyplývá z charakteru insolvenčního řízení, při němž dochází k ukončení běžné činnosti dlužníka a vše směřuje k uspokojení věřitelů. Přitom insolvenční správce musí mít dostatečnou volnost, aby finanční prostředky v majetkové podstatě byly prioritně použity na úhradu nákladů nezbytných pro udržení a správu majetkové podstaty bez ohledu na jejich splatnost. Proto je základní zásadou, že k uspokojování pohledávek za majetkovou podstatou může dojít kdykoliv v průběhu insolvenčního řízení až do rozvrhu. Insolvenční správce nesmí být za úhradu pohledávek po jejich splatnosti penalizován.

[10] 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, a to v rozporu se stěžejní zásadou insolvenčního řízení vyjádřenou v § 5 písm. b) insolvenčního zákona. Podle tohoto ustanovení mají věřitelé zásadně stejné nebo obdobné postavení. Výklad § 242 daňového řádu naznačený výše označil s poukazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, za ústavně nekonformní.

[11] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s tím, že pohledávky státu z porušení rozpočtové kázně lze považovat za *daňové pohledávky* podle § 242 daňového řádu. Poukázal na to, že insolvenční zákon rozlišuje mezi *daněmi* a *jinými obdobnými peněžitými plněními* [§ 168 odst. 2 písm. e) a § 170 písm. d) insolvenčního zákona]. Je nevhodným a nepřijatelným rozšiřujícím výkladem § 242 daňového řádu chápat toto ustanovení pouze pomocí daňových

právních institutů bez ohledu na logiku právní úpravy insolvenčního řízení. Takový výklad by odporoval požadavku na vnitřně nerozpornou a konzistentní právní úpravu insolvenčního práva.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Obecně odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného rozsudku, s nímž se ztotožňuje. Ke kasační námitce, v níž stěžovatel poukazuje na to, že § 242 daňového řádu nemůže být vykládán tak, aby vedl k uspokojení pohledávky, která je z uspokojení vyloučena dle § 170 písm. d) insolvenčního zákona, žalovaný podotýká, že v daném případě se nejednalo o uspokojování pohledávky v rámci insolvenčního řízení a tudíž na věc zmíněné ustanovení insolvenčního zákona nedopadá.

[13] Podle žalovaného 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. 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). Z teoretického hlediska je nutné vnímat fakt, že při správě daní neustále probíhá proces, dle kterého na jedné straně osobních daňových účtů jsou podle § 149 a § 150 daňového řádu evidovány předpisy a odpisy daní a na druhé straně jsou evidovány platby a vratky, přičemž je třeba daňové povinnosti daňového subjektu a v jeho prospěch uskutečněné platby posuzovat v jejich komplexnosti, sumárně za všechny druhy daní, ke kterým má daňový subjekt povinnost.

[14] Namítaný rozpor mezi právními předpisy podle žalovaného vyřešil Nejvyšší správní soud zmíněným rozsudkem ve věci sp. zn. 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 řádu, podle kterého spadá penále pod definici daně.

[15] Pokud jde o stěžovatelem namítanou ústavní nekonformnost, žalovaný k tomu uvádí, že daňový řád nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2011; od tohoto data správci daní podle této právní úpravy postupují, dotčená ustanovení daňového řádu nebyla Ústavním soudem prohlášena za protiústavní a není tedy žádného důvodu pochybovat o zákonném postupu při jejich aplikaci.

[16] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že „převedení přeplatku na úhradu“ daňového penále má z hlediska dopadu na majetkovou podstatu dlužníka stejné účinky jako „uspokojení v insolvenčním řízení“. Výsledkem je, že se správci daně dostane uspokojení daňového penále vzniklého po dni rozhodnutí o úpadku. Konstrukce vratitelného přeplatku je pro účely probíhajícího insolvenčního řízení omezena pravidly obsaženými v § 242 odst. 2 a 3 daňového řádu, která vycházejí z rozlišení pohledávek za majetkovou podstatou a pohledávek uspokojovaných na základě výsledku jejich přezkoumání v rozvrhovém řízení, jinými slovy pohledávek vzniklých do dne rozhodnutí o úpadku a pohledávek vzniklých ode dne rozhodnutí o úpadku. To, že do majetkové podstaty náleží ve smyslu § 242 odst. 2 daňového řádu až vratitelný přeplatek, ještě samo o sobě neznamena, že je možné přeplatek na dani v insolvenčním řízení použít na úhradu daňových pohledávek ve stejném rozsahu, jako by insolvenční řízení neprobíhalo.

[17] Stát jako věřitel nesmí být zvýhodněn tak, že bude v zásadě jediným privilegovaným druhem věřitele, jemuž se dostane uspokojení za pozdní úhradu pohledávky za podstatou. Průběžný clearing daňového účtu daňového subjektu je pouze „legislativní technikálie“,

pokračování

jejíž zavedení by nemělo narušovat stěžejní zásadu insolvenčního zákona, která vychází z komplexního uspořádání majetkových vztahů k osobám dotčeným dlužnickým úpadkem (tedy stát nevyjímaje), jež povede k co nejvyššímu a zásadně poměrnému uspokojení dlužnických věřitelů [§ 1 písm. a) insolvenčního zákona] při zachování rovných možností věřitelů [§ 5 písm. b) insolvenčního zákona].

[18] Stěžovatel také reagoval na odkaz krajského soudu (který souhlasně citoval i žalovaný) na § 152 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Připustil, že toto ustanovení skutečně předpokládá úhradu *příslušenství daně z daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku*. S ohledem na poměrně širokou definici *příslušenství daně* v daňovém řádu však toto ustanovení samo o sobě nemusí znamenat, že prolamuje zákaz uspokojení daňového penále vzniklého ode dne rozhodnutí o úpadku podle § 170 písm. d) insolvenčního zákona.

III. Předložení věci rozšířenému senátu

IIIa. Předcházející judikatura – rozsudky z března 2019

[19] V blízkce podobné věci téhož stěžovatele, kde je kasační stížnost ve svých argumentech prakticky shodná s nyní projednávanou kasační stížností, již rozhodoval Nejvyšší správní soud a přisvědčil argumentům krajského soudu a žalovaného v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 10 Afs 4/2018 – 48. Prakticky totožnou argumentaci obsahuje také další rozsudek z téhož dne č. j. 10 Afs 49/2018 – 46 (dále společně jen „*rozsudky z března 2019*“).

[20] Desátý senát v uvedených rozsudcích neshledal, že by zvýhodnění státu prostřednictvím správce daně bylo ústavně nekonformní, jak tvrdil stěžovatel. Zdůvodnil to tím, že „[s]těžovatelova 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.“ Poukázal na nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 544/02, podle něhož je 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 úprava neexistovala. Závěry Ústavního soudu se týkají odlišné právní úpravy, proto je nelze vztáhnout na situaci řešenou v této věci. Žalovaný tedy podle desátého senátu vykládal § 242 daňového řádu ústavně konformním způsobem.

[21] Desátý senát dále vyšel z existující judikatury tohoto soudu, podle níž je daňový řád v poměru speciality k insolvenčnímu zákonu. Na základě tohoto východiska shledal neopodstatněnou námitku, že penále není daní ve smyslu insolvenčního zákona. Insolvenční zákon pojem *daň* nedefinuje, takže není zřejmé, na jaká peněžitá plnění by se pojem *daň* podle insolvenčního zákona vztahoval. Dále 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. Konstatoval, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně spadá pod pojem *daň* podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu.

[22] Desátý senát neshledal stěžovatelem tvrzený rozpor právní úpravy insolvenčního zákona a daňového řádu. Uvedl, že „[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.“

[23] Převedení daňového přeplatku na daňový nedoplatek nevedlo k omezení stěžovatele v nakládání s prostředky v majetkové podstatě. Stěžovatelova námitka spočívala v mylném předpokladu, že přeplatek použitý na úhradu daňového nedoplatku byl součástí majetkové podstaty dlužníka. Desátý senát odkázal na již citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 261/2015 – 18, podle něhož, „[z]a 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).“ Nejsou pochybnosti o tom, že žalovaný na daňovém účtu dlužníka evidoval nedoplatek v podobě neuhrazených penále, který vznikl až po účinnosti rozhodnutí o úpadku; v takové situaci nemohl dlužníku vzniknout *vratitelný* přeplatek. Žalovaný tedy postupoval správně, jestliže existující přeplatky použil na úhradu penále.

[24] Třetí senát považuje výše uvedené názory za odporující ustálené judikatuře Ústavního soudu a Nejvyššího soudu v insolvenčních věcech z důvodů uvedených v podrobnostech níže.

IIIb. Ústavní aspekty projednávané věci

[25] Rozšířený senát již v minulosti k účelu insolvenčního řízení uvedl, že „[s]myslem a účelem řešení úpadku dlužníka postupy podle insolvenčního zákona je docílit toho, aby jeho peněžité závazky, které není schopen vůči více věřitelům plnit, byly vypořádány v jednom jediném řízení, jebož se mohou účastnit zásadně všichni jeho věřitelé. Řešení úpadku má tedy mít koncentrovanou podobu – je prováděno jedním soudem (insolvenčním soudem) a má vést k vypořádání zásadně všech peněžitých závazků dlužníka (ne však nezbytně k zániku těchto závazků)“ (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121, ve věci ELMO-PLAST a.s. – dále jen „*rozsudek ve věci ELMO-PLAST*“). Třetí senát k tomu dodává, že s tímto smyslem insolvenčního řízení jsou úzce spjaty také jeho základní zásady a jednou z nich je rovné postavení věřitelů. Podle § 5 písm. b) insolvenčního zákona *věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti*. Tento princip je ostatně odrazem ústavního principu rovnosti před zákonem (čl. 1 a čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod), má klíčový význam pro ochranu vlastnického práva dlužníka i věřitelů v insolvenčním řízení, a je také věrně následován Ústavním soudem.

[26] Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, publikovaném pod č. 54/2009 Sb., deklaroval neústavnost ustanovení § 105 odst. 1, věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb., které znělo takto: *Prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkursu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu*. V tomto nálezu Ústavní soud uvedl, že „[v]lastnické právo jako právo základní, jebož ochrana je napadeným ustanovením dotčena, je chráněno čl. 11 Listiny. Podle věty první a druhé prvního odstavce uvedeného článku Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedeného ustanovení Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka. V posuzované věci však aplikací napadeného ustanovení nutně k takovému neodůvodněnému zvýhodnění státu dochází a předmětné ustanovení tak de facto státu, reprezentovanému v daňových věcech správcem daně, přiznává privilegované postavení oproti ostatním konkursním věřitelům“ (zvýraznění bylo přidáno).

[27] Desátý senát v rozsudcích z března 2019 odkázal také na nález ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02. V této souvislosti desátý senát dovodil ústavní konformitu posuzovaného

pokračování

postupu daňové správy z toho, že byl tento nálezn vydán ještě před účinností daňového řádu, jenž upravil vztah daňového a insolvenčního řízení právě v opakovaně citovaném ustanovení § 242 daňového řádu. Je pravdou, že zmíněný nálezn vytkl nedostatečnost tehdejší podústavní úpravy. Doslova uvedl, že „[p]okud by mělo být přijato výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek (reprezentujících určitý veřejný zájem), takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a mělo by být i obhajitelné. V českém právním řádu žádné ustanovení takové povahy nalézt nelze. Za takové ustanovení nelze považovat finančním úřadem zmiňované ustanovení § 40 odst. 11 zákona o SpDP [zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) – pozn. předkládajícího senátu], podle kterého se prohlášením konkursu daňové řízení nepřerušuje.“ Podle třetího senátu však přijetí nové a podrobnější úpravy v daňovém řádu bez dalšího neznamená, že taková úprava splňuje kritéria stanovená Ústavním soudem. Bylo by totiž nutné také osvětlit, proč je tato úprava ústavně konformní.

[28] Všechny uvedené nálezny vycházely právě z principu rovného postavení věřitelů v insolvenčním řízení. Podle předkládajícího senátu není rozhodné, že Ústavní soud v citovaných nálezech rozhodoval v jiném prostředí jednoduchého práva (a to jak co se týče úpravy práva insolvenčního, tak i zákonné úpravy postupů při správě daní). Uvedený princip totiž musí být aplikován i v prostředí novější úpravy daňového řádu a insolvenčního zákona a musí být brán v potaz při posouzení nyní projednávaného případu. Je také významné, že se Ústavní soud kriticky vyjádřil k praxi, kdy správce daně mohl volně započíst v průběhu konkursu přeplatky a nedoplatky a uvedl k tomu: „Ústavní soud nesdílí rozlišování mezi vratitelným a nevratitelným přeplatkem, jak činí krajský soud. Součástí konkursní podstaty by se tak staly pouze ‘vratitelné’ pohledávky stanovené až po odečtení pohledávky věřitele vůči úpadci. Tato konstrukce jde proti smyslu kogentního zákazu jakéhokoli započtení podle § 14 odst. 1 písm. i) zákona o KV [míněn tehdejší zákon o konkursu a vyrovnání – pozn. předkládajícího senátu]. Pro výklad toho, co je vratitelným přeplatkem, se po prohlášení konkursu nepoužije izolovaně již pouze ustanovení § 62 odst. 2 a 4 zákona o SpDP (míněn tehdejší zákon o správě daní a poplatků – pozn. předkládajícího senátu), ale také ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o KV, tedy již výše zmíněný bezvýjimečný zákaz započtení. Jednostranné započítávání prováděné finančním úřadem by v konečném důsledku vedlo k odčerpávání prostředků z konkursní podstaty a zákon o KV by tím ztrácel svůj smysl“ (podle nálezu sp. zn. I. ÚS 544/02).

[29] Třetí senát si je plně vědom, že citovaná pasáž konstatuje porušení striktního zákazu započtení podle tehdejšího zákona o konkursu a vyrovnání, zatímco nynější úprava insolvenčního zákona ohledně započtení obsahuje úpravu odlišnou (viz § 140 insolvenčního zákona). Situace je však v konečném důsledku podobná právě v tom, že správce daně prostřednictvím operací na daňovém účtu dlužníka získává výhodu oproti ostatním věřitelům.

[30] Desátý senát správně uvedl, že správce daně dosáhl (částečného) uspokojení daňové pohledávky na penále mimo insolvenční řízení. Dovodil však z této skutečnosti chybné, respektive ústavně nekonformní závěry (k tomu viz níže).

IIIc. Pohledávky správce daně za majetkovou podstatou a definice daně

[31] Krajský soud v projednávané věci charakterizoval spornou právní otázku tak, „zda lze po rozhodnutí o úpadku dlužníka převést přeplatek na dani na úhradu daňových pohledávek za podstatou“. Přesněji tuto otázku vymezil desátý senát v rozsudcích z března 2019, když uvedl, že touto otázkou je, 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“. Podle třetího senátu lze jádro sporu – vedle otázky uvedené desátým senátem – charakterizovat také jako otázku, jaký charakter má penále za nezaplacení odvodu za porušení rozpočtové kázně v insolvenčním řízení daňového subjektu, konkrétně zda jde o pohledávku za majetkovou

podstatou dle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona či zda jde naopak o pohledávku vyloučenou z uspokojení dle § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Teprve pokud by bylo pravdivé tvrzení, že penále má charakter pohledávky za majetkovou podstatou, mělo by smysl zkoumat zákonnost (a ústavnost) operací na daňovém účtu dlužníka, vedoucích ve svém důsledku k započtení pohledávek daňové správy proti pohledávce dlužníka na vrácení přeplatku na DPH, provedenému správcem daně mimo insolvenční řízení.

[32] Jinak řečeno sporná otázka se rozpadá do dvou okruhů: první otázka se týká povahy penále a pohledávky na jeho zaplacení z hlediska typologie pohledávek za dlužníkem v insolvenční (pohledávka za majetkovou podstatou vs. pohledávka vyloučená z uspokojení); druhá otázka pak způsobu uspokojení této pohledávky (zda ji může správce daně uspokojit postupem dle daňového řádu mimo insolvenční řízení). Je však zřejmé, že druhou otázku má smysl řešit pouze za podmínky, že sporná pohledávka na penále vskutku je pohledávkou za majetkovou podstatou. Třetí senát zastává stanovisko, že takovou pohledávkou není z důvodů, které jsou vysvětleny níže.

[33] Aby penále mělo charakter pohledávky za majetkovou podstatou, muselo by spadat pod jeden z pojmů uvedených v § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, tj. muselo by být *daní* nebo *jiným obdobným peněžítým plněním* (ostatní kategorie pohledávek jako je například pojistné na sociální zabezpečení či příspěvek na státní politiku zaměstnanosti zde nejsou zjevně relevantní).

[34] Desátý senát výše uvedenou otázku vyřešil tak, že užil širokou definici *daně* podle § 2 daňového řádu, předpokládaje, že uvedená definice je bez dalšího aplikovatelná i v insolvenčním řízení. Přednostní aplikaci této definice přitom dovedl z dřívější judikatury zdejšího soudu, která dovedla aplikační přednost (poměr speciality) daňového řádu vůči insolvenčnímu zákonu.

[35] Třetí senát s tímto názorem nesouhlasí. K tomu předkládá dva důvody (dále rozvedené v následujících odstavcích): (a) názor je v rozporu s ustálenou a přesvědčivě zdůvodněnou judikaturou Nejvyššího soudu v insolvenčních věcech; (b) byť by názor o specialitě daňového řádu byl správný, bylo by třeba jej aplikovat velmi obezřetně a vždy tak, aby netrpěly stěžejní zásady insolvenčního řízení, včetně zásady rovného postavení věřitelů.

[36] Co se týče argumentu sub (a) výše, třetí senát poukazuje například na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. 29 ICdo 3/2016. V něm se Nejvyšší soud věnoval otázce, zda odvod za porušení rozpočtové kázně lze považovat za *jinou* (dani) *obdobnou platbu* ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Na tuto otázku odpověděl kladně a dále uvedl, že „[v] *obecném slova smyslu lze daní rozumět zákonem stanovenou povinnou platbu bez nároku na protiplnění, jednostranně odváděnou do veřejného rozpočtu, jejíž prostřednictvím příjemce daně (stát) následně (po výběru) naplňuje svoji funkci. Pojem daň vymezuje (v podobě citované výše) ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu, jde však o vymezení použitelné pro účely daňového řádu (pro účely tohoto zákona)*“. Nicméně, *poměrováno díky označeného ustanovení, není odvod za porušení rozpočtové kázně ani peněžítým plněním, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek (§ 2 odst. 3 písm. a/ daňového řádu), ani peněžítým plněním v rámci dělené správy (§ 2 odst. 3 písm. c/ daňového řádu). Jakkoli lze klást v duchu judikatury Nejvyššího správního soudu, na kterou poukazují (jak citováno výše) oba soudy i dovolatel akcent na to, že právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, pak jen z toho, že jde o peněžité plnění (veřejnoprávní pohledávku), při jehož správě se postupuje podle daňového řádu (§ 2 odst. 3 písm. b/ daňového řádu), nebude vždy možné usuzovat, že jde o 'daň' ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona. 'Procesní' charakter definice obsažené v § 2 odst. 3 písm. b/ daňového řádu je zřejmý. Ve spojení s omezením takové definice 'pro účely tohoto zákona'*

pokračování

(rozuměj pro účely daňového řádu) i s jinak koncipovanou dikcí § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona (jež se odchyľuje i od definice daně ve smyslu § 2 odst. 3 písm. a/ insolvenčního zákona již tím, že pojmy, 'daň' a 'poplatek', které označené ustanovení souborně probíráje za 'daň', rozepisuje vedle sebe, a tím, že výslovně nezmiňuje 'clo') je zřejmé, že při výkladu pojmu 'daň' pro účely insolvenčního zákona bude převládat především materiální pojetí té které veřejnoprávní pohledávky, jež by mělo zohlednit i to, jak ji charakterizuje relevantní 'daňová' judikatura, případně literatura. Dostatečnou korekci toho, aby nedocházelo k významným odchýlkám ve výkladu těchto pojmů pro potřeby insolvenční úpravy, je klauzule o 'jiných obdobných peněžitých plněních' (jako jsou 'daně' a 'poplatky') v § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona“ (zvýraznění bylo přidáno).

[37] Co se týče vztahu daňového řádu a insolvenčního zákona, Nejvyšší soud v citovaném usnesení dospěl k závěru, že „[i]nsolvenční zákon má ve vztahu k daňovému řádu povahu zákona speciálního (jehož uplatnění má v případě dlužníkovy úpadku přednost) ohledně plnění těch funkcí daňového řádu, které se týkají vymáhání daňových pohledávek. To lze dokumentovat i tím, že daňové pohledávky vzniklé před rozhodnutím o úpadku dlužníka musí být přihlášeny do insolvenčního řízení a po dobu trvání účinků rozhodnutí o úpadku je zásadně nelze uspokojit jinak, než jak předjímá (podle zvoleného způsobu řešení úpadku dlužníka) insolvenční zákon.“ K pojetí pohledávek za majetkovou podstatou Nejvyšší soud odkázal na svoji dřívější judikaturu a uvedl, že „[m]á jít o ty pohledávky, jež zjednodušeně řečeno doprovázejí správu a udržování majetkové podstaty dlužníka a jde tedy o pohledávky, s nimiž je nutno počítat právě proto, že vznikají za trvání insolvenčního řízení pravidelně (včetně daňových pohledávek tvořených daní z přidané hodnoty tam, kde je dlužník plátcem této daně i v průběhu insolvenčního řízení) a jejich přednostní hrazení je svým způsobem nutné (nezbytné) k naplnění účelu a cíle insolvenčního řízení“ (zvýraznění bylo přidáno).

[38] Aplikují-li se výše uvedené judikatorní závěry na nyní projednávaný případ, je zřejmé, že pro účely vymezení pohledávek správce daně za majetkovou podstatou není vhodné použít široké vymezení daně dle daňového řádu. Tato definice byla zvolena pro účely daňového řádu; je tedy jen jistou „zkratkou“ pro veřejnoprávní platby, které se spravují a vymáhají dle daňového řádu. Nelze ji však mechanicky přenášet do prostředí insolvenčního práva. Z koncepčního hlediska jsou pohledávky za majetkovou podstatou pouze ty pohledávky, které nutně a „přirozeně“ vznikají za trvání insolvenčního řízení, nikoli snad veškeré daňové pohledávky, které – za běžného chodu věcí, tj. mimo insolvenční řízení – jsou spravovány a vymáhány orgány daňové správy dle daňového řádu. Podle názoru třetího senátu pohledávka na penále takovým typem pohledávky není.

[39] Co se týče argumentu sub (b) výše, předně třetí senát nezpochybňuje samotnou tezi, podle níž je daňový řád speciálním předpisem k insolvenčnímu zákonu. Tato teze však neplatí vždy a absolutně – závisí na konkrétní zkoumané otázce a dílčí oblasti právní úpravy, na míře její podrobnosti a jejím účelu. Kupříkladu není sporu o tom, že § 242 daňového řádu (stejně jako další ustanovení v hlavě VII., dílu druhém daňového řádu) je speciální k insolvenčnímu zákonu. Obecně však bude spíše platit teze Nejvyššího soudu, podle níž v souvislosti s vymáháním daňových pohledávek bude speciální úpravu obsahovat naopak právě insolvenční zákon (samozřejmě vyjma uvedených zvláštních ustanovení daňového řádu v hlavě VII., dílu druhém).

[40] Nejvýznamnější je však to, že pro spornou otázku ohledně povahy daňové pohledávky na penále nelze dovozovat aplikační přednost již opakovaně zmíněné široké definice daně dle daňového řádu před specifickými ustanoveními insolvenčního zákona (§ 170), které vylučují z uspokojení určitý typ příslušenství všech pohledávek – tedy soukromoprávních (úrok z prodlení, poplatek z prodlení apod.) i veřejnoprávních (mimosmluvní sankce, penále). Shodně viz například právní věta, podle níž „[v] insolvenčním řízení se zásadně neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku mimosmluvní sankce, včetně nezaplacené blokové pokuty (§ 170 písm. d/ insolvenčního zákona), ani jejich příslušenství, včetně nákladů za nařízení daňové exekuce (§ 182 a § 183 zákona č. 280/2009 Sb.,

daňového řádu“ (podle usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 7. 9. 2012, sen. zn. 1 VSPH 1159/2012).

[41] Podle názoru třetího senátu právě § 170 insolvenčního zákona obsahuje speciální úpravu režimu příslušenství pohledávek – *mimosmluvních sankcí* – v insolvenčním řízení a § 168 obsahuje speciální taxativní vymezení pohledávek za majetkovou podstatou, kde se pojem *daň* užívá v daleko užším smyslu než v daňovém řádu. Přitom úprava § 170 insolvenčního zákona je konzistentní se zásadou rovného postavení věřitelů v insolvenční, protože vůči všem těmto věřitelům (ať jsou osobami soukromého práva anebo správci daně) vylučuje z uspokojení obdobný typ příslušenství pohledávek. Nelze tuto úpravu „vyprázdnit“ tím, že se upřednostní správce daně v rozporu s uvedeným ustanovením insolvenčního zákona a jeho účelem.

[42] S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že desátý senát v rozsudcích z března 2019 zřejmě nevzal dostatečně v úvahu účel úpravy insolvenčního zákona, když stěžovatelem tvrzený rozpor právní úpravy insolvenčního zákona a daňového řádu překlenul s tím, že „[ž]alovaný 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.“ Třetí senát má za to, že – jak správně uvedl rozšířený senát v rozsudku ve věci ELMO-PLAST (viz odstavec [25] výše) – insolvenční řízení má za úlohu komplexně uspořádat majetkové poměry dlužníka. Pokud tedy insolvenční zákon vyloučí určité pohledávky z uspokojení, pak není možné takový zákaz uspokojení obcházet jakýmkoli postupy mimo insolvenční řízení.

[43] Třetí senát nepřehlédl argument krajského soudu, jenž poukázal na § 152 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení *úhrada daně hrazené jako pohledávka za majetkovou podstatou se na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin: [...] nedoplatky na příslušenství daně z daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku* (zvýraznění bylo přidáno). Argument krajského soudu a žalovaného, že daňový řád výslovně počítá s tím, že se během insolvenčního řízení uspokojuje i příslušenství daně, je tedy správný. Podle názoru třetího senátu však tento argument nemůže zvrátit výše naznačený ústavně konformní výklad citovaných ustanovení daňového řádu a insolvenčního zákona ohledně penále. Obecně nelze vyloučit situaci, kdy bude určité příslušenství daně uspokojeno jako pohledávka za majetkovou podstatou. Jak je vysvětleno shora, samotný fakt, že může existovat určité příslušenství daně, uspokojované dle § 152 odst. 3 písm. b) daňového řádu, ještě neznamená, že takto uspokojované typy pohledávek nemusí být korigovány aplikací § 170 insolvenčního zákona tak, aby bylo zachováno rovné postavení věřitelů.

III.d. Závěr

[44] Lze tak shrnout, že: (a) třetí senát považuje za neústavní, aby příslušná ustanovení insolvenčního zákona a daňového řádu byla vykládána a aplikována tak, že stát (prostřednictvím správce daně) má privilegované postavení oproti ostatním věřitelům, protože je oprávněn uspokojit kdykoli během insolvenčního řízení svoji pohledávku za dlužníkem v úpadku na penále z nezaplacení odvodu za porušení rozpočtové kázně tak, že převede na úhradu tohoto penále dlužníkovy daňové přeplatky; (b) pohledávkou správce daně za majetkovou podstatou není každá *daň* v širokém slova smyslu dle § 2 odst. 3 a 4 daňového řádu, ale pouze *daň* v užším slova smyslu, případně *jiná podobná platba* dle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, jak jsou blíže tyto pojmy vyloženy v konstantní judikatuře Nejvyššího soudu; (c) dříve judikovaný názor,

pokračování

že do majetkové podstaty dlužníka náleží výlučně vratitelný přeplatek, musí být korigován právě omezujícími pravidlem [viz bod (b) výše] pro chápání pohledávek správce daně za majetkovou podstatou.

[45] Vzhledem k tomu, že třetí senát považuje postup desátého senátu za rozporný s výše uvedenými závěry a citovanou judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího soudu, postoupil věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. k rozhodnutí rozšířenému senátu. Právní názor rozšířeného senátu na předešlé otázky přitom bude mít zásadní vliv na rozhodnutí ve věci.

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Josef Baxa, Filip Dienstbier, Zdeněk Kühn, Petr Mikeš, Barbara Pořízková, Aleš Roztočil, Karel Šimka. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě mohou účastníci rovněž podat svá vyjádření k právním otázkám předkládaným rozšířenému senátu.

V Brně dne 13. června 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu