



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Jany Kubenové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **BLUESTORE, s r.o.**, se sídlem v Praze, Pobřežní 297/14, proti žalovanému **Finančnímu úřadu Brno I**, se sídlem v Brně, Příkop 25, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 30.3.2009, č.j. 100469/09/288914701723, **se z r u š u j e** pro nezákonnost a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Dne 29.12.2008 bylo správci daně doručeno daňové přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2008. Správcem daně byl vyměřen v souladu s ust. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“) nadměrný odpočet ve výši 17 670 Kč ke dni 29.12.2008. Dne 29.1.2009 rozhodl správce daně rozhodnutím pod č.j. 28406/09/288914701723 o převedení přeplatku – nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty podle ust. § 64 odst. 2 daňového řádu na úhradu nedoplatku na dani z příjmů

fyzických osob – závislá činnost evidovaného u správce daně, a to se dnem úhrady 30.12.2008. Společnost PALACE CLUB, spol. s.r.o. (právní předchůdce žalobce) byla k dani z přidané hodnoty zaregistrována od 1.7.1999. Dne 5.2.2002 byl na majetek společnosti prohlášen konkurs. Napadené rozhodnutí žalovaného, jak je označeno ve výroku pod bodem I. tohoto rozsudku, zamítlo reklamaci proti předchozímu prvostupňovému správnímu rozhodnutí.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v napadeném rozhodnutí žalovaného

[2] Napadené rozhodnutí žalovaného je založeno na argumentaci, že v daňovém řízení lze v průběhu konkursního řízení podle zákona č. 328/1991 Sb. o konkursu a vyrovnání, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZKV“), hradit přeplatkem vzniklým na základě skutečností, které nastaly v době od účinnosti rozhodnutí o prohlášení konkursu po 1.1.2008, veškeré sankce vzniklé k zapodstatovým pohledávkám. Takový postup je možný dle přechodného ustanovení daňového řádu čl. XXVIII a dle ust. § 40a odst. 4. Vzhledem ke skutečnosti, že správce daně u daňového subjektu eviduje nedoplatky týkající se období po prohlášení konkursu, tj. za majetkovou podstatou, rozhodnutí o přeplatku bylo vydáno v souladu se zákonem.

III.

Žalobní argumentace

[3] Podstata žalobních důvodů spočívá v tvrzení, že postupem žalovaného došlo k úhradě pohledávky, která je z uspokojení podle ust. § 33 odst. 1 písm. d) ZKV výslovně vyloučena a rovněž došlo k započtení pohledávky, které je podle ust. § 14 odst. 1 písm. i) tohoto zákona výslovně zakázáno.

IV.

Stanovisko žalovaného

[4] V písemném vyjádření k žalobě žalovaný setrval na skutkové a právní argumentaci použité v žalobou napadeném rozhodnutí o reklamaci žalobce proti předchozímu správnímu rozhodnutí o převedení přeplatku nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty na nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob.

VI.

Předcházející soudní řízení a obsah rozsudku Nejvyššího správního soudu

[5] Rozsudkem zdejšího soudu ze dne 13.7.2011, č.j. 30 Ca 57/2009-36 bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Proti rozsudku podal žalovaný kasační stížnost. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9.5.2002, č.j. 2 Afs 14/2012-23 byl rozsudek zdejšího soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu je především uvedeno:

„[11.] Stěžovatel uplatnil dvě námitky: krajský soud (1.) rozhodoval ve věci neexistujícího subjektu a o majetku nástupnické společnosti a nikoliv o majetku náležejícímu do konkursní podstaty a (2.) penále na dani vzniklé po prohlášení konkursu je vyloučeno z uspokojení pohledávek v konkursním řízení.

[12.] K první námitce plynou z obsahu spisu následující skutečnosti:

- V rozhodnutí Finančního úřadu Brno I o přeplatku ze dne 29. 1. 2009 je jako daňový subjekt označena společnost PALACE CLUB, spol. s r. o. Rozhodnutí však bylo doručeno Mgr. M. Ch., správci konkursní podstaty.
- V rozhodnutí Finančního úřadu Brno I o reklamaci ze dne 30. 3. 2009 je opět jako daňový subjekt označena společnost PALACE CLUB, spol. s r. o. V odůvodnění tohoto rozhodnutí je uvedeno, že dne 5. 2. 2002 byl na majetek této společnosti prohlášen konkurs a proto reklamaci podal Mgr. Ch. jako správce konkursní podstaty. Rovněž toto rozhodnutí bylo doručováno Mgr. M. Ch., správci konkursní podstaty.
- Proti oběma citovaným rozhodnutím stěžovatele podal dne 3. 4. 2009 žalobu ke krajskému soudu Mgr. Milan Ch., správce konkursní podstaty úpadce PALACE CLUB, spol. s r. o. K žalobě doložil usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 5. 2. 2002, č. j. 32 K 34/2001 - 104, kterým byl na majetek dlužníka PALACE CLUB, spol. s r. o. prohlášen konkurs a správcem konkursní podstaty byl ustaven Mgr. Ch.
- Finanční úřad Brno I ve vyjádření k této žalobě argumentoval výhradně ustanovením § 40a a § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Námitku, obsaženou v nyní projednávané kasační stížnosti a týkající se toho, že krajský soud nemůže rozhodovat o majetku nástupnické společnosti, vůbec neuplatnil.
- Mgr. Ch. krajskému soudu dne 16. 2. 2011 sdělil, že byl zproštěn funkce správce konkursní podstaty. Přiložil usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 8. 9. 2010, č. j. 32 K 34/2001 - 2204, z něhož je patrné, že konkurs na majetek úpadce PALACE CLUB, spol. s r. o. se zrušuje. Důvodem byla skutečnost, že tato obchodní společnost byla vymazána z obchodního rejstříku poté, co její jmění přešlo na společníka úpadce společnost BLUESTORE, spol. s r. o.
- Následně proto Krajský soud v Brně usnesením č. j. 30 Ca 57/2009 - 32 ze dne 2. 3. 2011 rozhodl, že v řízení bude na straně žalobce pokračováno se společností BLUESTORE, spol. s r. o.

[13.] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených skutečností konstatuje, že tato stížnostní námitka je částečně důvodná. Jestliže totiž v daném případě krajský soud v posledně citovaném usnesení ze dne 2. 3. 2011 podrobně popsal průběh univerzální sukcese společnosti PALACE CLUB, spol. s r. o. na společnost BLUESTORE, spol. s r. o. a výrokem rozhodl o tom, že v řízení bude na straně žalobce pokračováno se společností BLUESTORE, spol. s r. o., která v tomto řízení nastupuje do práv bývalého žalobce – správce konkursní podstaty Mgr. M. Ch., nedává žádnou logiku, že v následném meritorním rozsudku napadeném nyní projednávanou kasační stížností je jako žalobce označen Mgr. M. Ch., správce konkursní podstaty úpadce společnosti BLUESTORE, spol. s r. o. Přitom ani z výpisu z obchodního rejstříku, pořízeného pro potřeby krajského soudu dne 25. 2. 2011 (č. l. 38), nikterak neplyne, že by se společnost BLUESTORE, spol. s r. o. nacházela v konkursu, resp. že by Mgr. Ch. byl jejím správcem konkursní podstaty.

[14.] Stěžovateli je tedy třeba přisvědčit potud, že krajský soud rozhodoval ve věci neexistujícího subjektu, kterého v rozsudku ze dne 13. 7. 2011 označil jako „Mgr. M.Ch., správce konkursní podstaty úpadce společnosti BLUESTORE, spol. s r. o.“ Učinil tak přitom za situace, kdy ve shora citovaném usnesení ze dne 2. 3. 2011 podrobně popsal okolnosti zrušení konkursu na úpadce PALACE CLUB, s. r. o. včetně toho, že Mgr. M. Ch. byl zproštěn funkce správce konkursní podstaty. Tato stížnostní námitka je proto důvodná.

[15.] Zdejší soud naopak nemůže se stěžovatelem souhlasit v tom, že správce daně v době, kdy rozhodoval o převedení přeplatku, již rozhodoval o majetku nástupnické společnosti a nikoliv majetku, který by náležel do konkursní podstaty. Jak totiž plyne z obsahu daňového přiznání i z obou citovaných rozhodnutí stěžovatele, jako daňový subjekt byla označena společnost PALACE CLUB, spol. s r. o., resp. Mgr. M. Ch. jako její správce konkursní podstaty. K výmazu této společnosti pak došlo až dne 8. 9. 2010, tedy poté, co byla podána žaloba ke krajskému soudu.

[16.] V tomto typu řízení přitom krajský soud rozhoduje podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), tedy nikoliv podle stavu, který je dán v době rozhodování krajského soudu. Jakkoliv tedy krajský soud musel zohlednit právní nástupnictví zaniklé společnosti, což ostatně také učinil (viz citované usnesení ze dne 2. 3. 2011), pro hmotněprávní posouzení daného případu jsou relevantní okolnosti, které existovaly v době rozhodování stěžovatele, tedy v době, kdy ještě existovala společnost PALACE CLUB, spol. s r. o., která se počínaje 5. 2. 2002 nacházela v konkursu.

[17.] Stěžovatelova argumentace není ostatně ani vnitřně konzistentní, jelikož na straně jedné krajskému soudu vytýká, že ve skutečnosti nerozhodoval o věci týkající se konkursní podstaty a proto měl žalobu zamítnout; na straně druhé však v obou svých rozhodnutích rozhodoval ve věci daňového subjektu PALACE CLUB, spol. s r. o., který byl v té době v konkursu (od 5. 2. 2002), a jednal s jejím správcem konkursní podstaty Mgr. Ch.

[18.] Krajský soud proto správně vycházel z judikatury zdejšího soudu, která na danou věc dopadá. Tato judikatura navazuje na opakovaně vyslovený právní názor Ústavního soudu (viz např. nálezy sp. zn. III. ÚS 648/04, III. ÚS 658/04, II. ÚS 35/05, III. ÚS 38/05, III. ÚS 41/05, III. ÚS 208/05, IV. ÚS 408/05 a nepřímě také nálezy sp. zn. I. ÚS 544/02, vše vyhledatelné na <http://nalus.usoud.cz>), jehož podstatu lze shrnout tak, že *„ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Jako takové má proto v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí obecných soudů, jež uvedenou souvztažnost norem jednoduchého práva neakceptují, ocitají se z tohoto důvodu v rozporu s ustanoveními čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1 Listiny.“*

[19.] Stěžovatel dále tvrdí, že penále na dani z příjmů fyzických osob vzniklé po prohlášení konkursu je vyloučeno z uspokojení pohledávek. K tomu soud uvádí, že z rozhodnutí žalovaného o reklamaci ze dne 30. 3. 2009 skutečně plyne, že se jednalo o penále za prodlení po vyhlášení konkursu a že bylo postupováno podle ustanovení § 40a odst. 4 daňového řádu, neboť se jednalo o pohledávky za majetkovou podstatou.

[20.] Stěžovatel vychází z ustanovení § 31 odst. 2 písm. d) zákona č. 328/1991 Sb. v relevantním znění, podle něhož „z uspokojení pohledávek jsou vyloučeny mimosmluvní sankce postihující majetek úpadce, s výjimkou penále za nezaplacení daní, poplatků, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistného na veřejné zdravotní pojištění včas a ve správné výši, pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla před prohlášením konkursu. Podle ustanovení § 33 odst. 1 písm. d) stejného zákona pak platí, že pohledávkami za podstatou, pokud vznikly po prohlášení konkursu, jsou též daně.

[21.] Jak nicméně správně konstatoval v napadeném rozsudku krajský soud, k této právní otázce se již opakovaně vyslovil Nejvyšší správní soud. Protože v nyní projednávaném případě neshledal soud žádný racionální důvod odchýlit se od dříve vysloveného právního názoru, postačuje odkázat kupř. na rozsudek ze dne 26. 5. 2009, sp. zn. 9 Afs 96/2008, v němž je uvedeno, že „ustanovení § 40a daňového řádu nově vymezuje daňové pohledávky pro účely insolvenčního řízení, a to z hlediska doby jejich vzniku, způsobu přihlášení či uplatnění v insolvenčním řízení. Za daňové nedoplatky pro účely insolvenčního řízení pak mimo jiné považuje také daňové pohledávky za majetkovou podstatou, které vznikají v důsledku skutečností zakládajících daňové povinnosti, včetně přislušenství daně, které nastaly v době od účinnosti rozhodnutí o úpadku do vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí. ... Judikatura Ústavního soudu dospěla k jednoznačnému závěru, že právní pojem „započtení“ je pojmem jak práva soukromého, tak i práva veřejného, s tím, že „kompenzace“ může být použito i v oboru práva veřejného, pokud tak umožňuje zvláštní právní předpis (srovnej např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005). Vzhledem ke skutečnosti, že insolvenční zákon nestanoví ohledně institutu započtení žádná zvláštní pravidla či výjimky pro veřejnoprávní pohledávky, jsou shora uvedené podmínky započtení závazné i pro správce daně. Pokud jsou tedy v daňovém řízení vedeném u daňového subjektu v úpadku splněny podmínky pro započtení podle § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona, je správce daně oprávněn započtení provést. Ustanovení § 40a daňového řádu je jednoznačně navázáno na insolvenční řízení. Pro konkursní a vyrovnací řízení zahájená před účinností insolvenčního zákona se však použijí dle § 432 odst. 1 insolvenčního zákona dosavadní právní předpisy, tj. dosavadní zákon o konkursu a vyrovnání, který v § 14 odst. 1 písm. i) cit. zákona kategoricky zakazoval v průběhu konkursního řízení započtení na majetek patřící do konkursní podstaty (s výjimkou vyrovnání). K povaze tohoto zákazu započtení se opakovaně vyjádřil Ústavní soud, který konstatoval, že z čl. 11 Listiny základních práv a svobod nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka v daňových věcech reprezentovaného správcem daně, která by v případech vyhlášených konkursů vedla k jeho zvýhodnění a přiznávala mu privilegované postavení vůči ostatním konkursním věřitelům v souvislosti se započtením daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku. ... [d]ovodil, že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek v průběhu konkursního řízení. Jako takové má proto v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu, přičemž ústavně konformním výkladem uvedených ustanovení dochází k naplnění účelu a cílů zákona o konkursu a vyrovnání. Na výše uvedeném závěru, tj. zákazu započtení v průběhu konkursního řízení,

nemůže ničeho změnit ani nová úprava ustanovení § 40a daňového řádu ani přechodné ustanovení k zákonu o správě daní a poplatků.

[22.] Lze tak uzavřít, že tato stížnostní námitka není důvodná, jelikož brojí proti právnímu názoru, který krajský soud v podstatě jen převzal z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu.

[23.] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je důvodná ohledně první uplatněné námitky [nepřezkoumatelnost spočívající v rozhodování o neexistujícím subjektu, § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Námitku nezákonnosti naopak důvodnou neshledal.“.

V.

Právní hodnocení zdejšího soudu

[6] Soud předně k věci poznamenává, že Nejvyšší správní soud neshledal nezákonnost jeho rozhodnutí v posouzení řešené právní otázky a proto neshledal důvod se odchýlit od svého právního hodnocení vyjádřeného v rozsudku č.j. 30 Ca 57/2009-36. Rozhodnutí zdejšího soudu bylo Nejvyšším správním soudem toliko zrušeno z důvodu rozhodování o neexistujícím subjektu. Soud tudíž i nadále při vypořádání žalobních námitek vyšel ze své argumentace vyjádřené v rozsudku 30 Ca 57/2009-36.

V. A.

Námitka porušení ust. § 33 odst. 1 písm. d) ZKV

[7] Uvedenou námitku soud shledal důvodnou. Podle ust. § 33 odst. 1 písm. d) ZKV platí, že z uspokojení pohledávek jsou vyloučeny mimosmluvní sankce postihující majetek úpadce, s výjimkou penále za nezaplacení daní, poplatků, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistného na veřejné zdravotní pojištění včas a ve správné výši, pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla před prohlášením konkursu. V projednávané věci však byl přeplatek převeden na penále vzniklé po prohlášení konkursu. Ust. § 33 odst. 1 písm. d) ZKV tedy povoluje výjimku ze zákazu uspokojení mimosmluvních sankcí, které postihují majetek úpadce, m.j. pro penále za nezaplacení daní, to však platí pouze, jestliže vznik povinnosti zaplatit penále vznikl před prohlášením konkursu. Z odůvodnění zrušovaného rozhodnutí žalovaného vyplývá, že v dané věci se jednalo o nedoplatek daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti – penále za rok 2003 a 2004, t.j. za období po prohlášení konkursu. Uvedená námitka je tedy důvodná.

V. B.

Námitka faktického započtení pohledávky

[8] Žalobce se domáhal aplikace ust. § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, podle něhož prohlášení konkursu má za následek, že započtení na majetek patřící do podstaty není přípustné; to se nevztahuje na závěrečné vyrovnání podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu. Naproti tomu žalovaný argumentoval při svém postupu ust. §

40a daňového řádu s využitím přechodného ustanovení k tomuto zákonu uvedeného v čl. XXVIII zákona č. 296/2007 Sb. Podle názoru žalovaného je zvolený postup s účinností od 1.1.2008 proto možný. Stejnou problematikou se v minulosti již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, který dovodil, že žalovaným zvolený postup je rozporný se zákonem (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26.5.2009, č.j. 9 Afs 96/2008 – 57 a ze dne 4.6.2009, č.j. 9 Afs 63/2009 – 72, přístupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní úprava, provedená daňovým řádem, tj. včetně ust. § 40a tohoto zákona i čl. XXVIII zákona č. 296/2007 Sb., je ve vztahu k zákonu o konkursu a vyrovnání úpravou obecnou a nemůže proto modifikovat principy konkursního řízení, probíhajícího podle zákona o konkursu a vyrovnání. Výklad použitý žalovaným by ve svém důsledku znamenal obejítí zákazu započtení v konkursním řízení (viz žalobcem poukazované ust. § 14 odst. 1 písm. i) ZKV), jakož i nerespektování výkladových principů stanovených Ústavním soudem, na jejichž základě dochází k naplnění účelů a cílů zákona o konkursu a vyrovnání (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 28.7.2005, sp.zn. III.ÚS 648/04). S uvedeným názorem Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje. Rovněž tato námitka byla shledána důvodnou.

VI.

Závěr a náklady řízení

[9] Ze shora uvedených důvodů soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost postupem podle ust. § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). Podle ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. je právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku v dalším řízení správní orgán vázán.

[10] Náhrada nákladů řízení by ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. náležela ve věci úspěšnému žalobci. Tomu však žádné náklady ve smyslu ust. § 57 s.ř.s. nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ust. § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 24.1.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu