



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **Mgr. M. E., správce konkursní podstaty úpadce ISOFLOCK CZ s.r.o.**, se sídlem Za Tratí 197, Praha 9, adresa pro doručování Lohniského 843/27, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č.j. 8392/08-1500-105418 ze dne 5. 6. 2008,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu č.j. 8392/08-1500-105418 ze dne 5. 6. 2008 se zrušuje 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

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým bylo v odvolacím řízení změněno rozhodnutí o přeplatku vydané Finančním úřadem pro Prahu 9 pod č.j. 62189/07/009511/7559 dne 27. 2. 2007, a to tak, že ve výrokové části se mění jednak den úhrady z 28. 12. 2006 na 30. 12. 2006, a jednak text „ustanovení § 64 odst. 3“ na „ustanovení § 64 odst. 2“. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že konkurs na majetek žalovaného byl prohlášen usnesením Městského soudu v Praze ze dne 24. 8. 2006, č.j. 76 K 33/2006-60. Přeplatek na dani z příjmů právnických osob za rok 2006 žalobce uplatnil na základě daňového přiznání, podaného dne 29. 12. 2006, a to za období před prohlášením konkursu. Vzhledem k tomu, že ke dni podání žádosti byly na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty žalobce evidovány nedoplatky ve výši 28 820,- Kč za období před prohlášením konkursu, a ve výši 4 484,- Kč (nedoplatek na penále za červen 2006) a na osobním účtu daně z příjmů vybíraných srážkou nedoplatek ve výši 393,- Kč za období před prohlášením konkursu, byl přeplatek ve výši 100 000,- Kč převeden v souladu s ust. § 64 odst. 2 na částečnou úhradu zmíněných nedoplatků. Dále se žalovaný vypořádal s námitkou žalobce, že po prohlášení konkursu nelze započítat na majetek patřící do konkursní podstaty podle ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Toto ustanovení shledal žalovaný v projednávané věci bezpředmětným, neboť k započtení může dojít jen mezi existujícími vzájemnými pohledávkami. Jestliže přeplatek na dani je pohledávkou daňového subjektu jen tehdy, jedná-li se o vratitelný přeplatek, pak postup správce daně, který přeplatek použil na úhradu nedoplatku na jiné dani, není započtením podle citovaného ustanovení zákona, protože pohledávce správce daně nekorespondovala žádná pohledávka žalobce, neboť tou by se vyměřený přeplatek na dani z příjmů stal jen tehdy, nebylo-li by žádného daňového nedoplatku; takový nedoplatek na dani z přidané hodnoty a na dani z příjmů vybírané srážkou správce daně evidoval (přeplatek na dani z příjmů právnických osob i nedoplatek na dani z přidané hodnoty a na dani z příjmů vybírané srážkou vznikly za období před prohlášením konkursu).

Proti tomuto rozhodnutí směřovala žaloba, v níž žalobce uvedl, že podle ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání jedním z účinků prohlášení konkursu je nemožnost započtení pohledávek patřících do konkursní podstaty, ale napadeným rozhodnutím se tak přesto stalo. Zde žalobce poukázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 408/05, v němž soud označil započtení ve formě převodu přeplatku na dani na úhradu jiného daňového nedoplatku, za nezákonné. Ve věci není podstatná otázka vzniku přeplatku a způsob jeho vypořádání z hlediska daňových předpisů, ale to, že zákon o konkursu a vyrovnání je lex specialis. Žalobce proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a aby přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na své argumentaci použité v odůvodnění napadeného rozhodnutí a žalobní námitky odmítl. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních námitek, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Problematikou aplikace § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a § 105 zákona o dani z přidané hodnoty ve vztahu k dlužníkovi v konkursu se zabýval Ústavní soud i Nejvyšší správní soud několikrát, např. v rozhodnutí sp.zn. III. ÚS 648/04, I. ÚS 544/02, Pl. ÚS 12/06, 1 Afs 134/2006, 1 Afs 125/2006.

Jak dovodil zejména Ústavní soud, že je nutno při posuzování vzájemného vztahu příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků a zákona o konkursu a vyrovnaní mít vždy na zřeteli především ústavní úpravu základních práv tak, jak to odpovídá požadavku úcty k právům a svobodám člověka a občana, jakožto základu právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), přičemž ze souvisejícího čl. 1 Listiny plyne primát základních práv a svobod, primát jednotlivce před státem. Ten je pak třeba respektovat i při střetu základních práv s obecným zájmem státu. Z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka (v daňových věcech reprezentovaného správcem daně), která by v konkrétní posuzované věci, tj. v případech vyhlášených konkursů, vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení vůči ostatním věřitelům. Stát jako věřitel dlužníka, jenž se ocitne v úpadku, není nijak znevýhodněn, neboť za předpokladu řádného uplatnění jeho pohledávek podle zákona o konkursu a vyrovnaní u něj nedochází k žádné výraznější újmě, resp. nikoli újmě větší než u ostatních věřitelů při poměrném uspokojení jejich nároků. Úprava obsažená v ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnaní, zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, je úpravou speciální, mající přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnaní tak vytváří překážku v postupu správce daně dle ustanovení § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Rovněž ustanovení § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti. Účelem citovaného ustanovení je zaručení objektivního rozhodování v daňovém řízení, vylučujícího libovůli ze strany správního orgánu. Procesním právem rovnosti účastníka správního řízení se rozumí rovnocenná příležitost k obraně práv posuzovaného subjektu v tom kterém srovnatelném řízení. Z výše uvedeného názoru Ústavního soudu potom i ve vztahu k projednávané věci jednoznačně vyplývá, že prohlášení konkursu je právní skutečností, která se promítá do veškerých vztahů úpadce, včetně vztahů ke státu, reprezentovanému správcem daně. Okamžikem prohlášení konkursu platí pro daňové řízení omezení, v daném případě spočívající v nemožnosti použití přeplatku daně na nedoplatek na dani (faktické započtení). Právě s ohledem na specifičnost daňového řízení probíhajícího současně s konkursním řízením je třeba samostatně, i z hlediska možných procesních práv, posuzovat postavení daňových subjektů v úpadku a daňových subjektů neúpadců. V tomto smyslu k porušení rovnosti daňových subjektů nedochází, neboť dotyčná ustanovení jsou aplikována v případě daňových subjektů (tj. započtení je přípustné), jež nejsou ve srovnatelném postavení s daňovými subjekty - úpadci. Ústavní princip rovnosti zakotvený v čl. 1 Listiny, dle něhož jsou lidé svobodní a rovní v důstojnosti i právech, a komplementárně vyjádřený článkem 3 Listiny, jakožto princip zákazu diskriminace v přiznaných základních právech, interpretuje Ústavní soud ve své judikatuře z dvojího pohledu (např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 16/93, sp. zn. Pl. ÚS 36/93, sp. zn. Pl. ÚS 5/95, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, sp. zn. Pl. ÚS 33/96, Pl. ÚS 9/99 ad.). První je dán požadavkem vyloučení libovůle v postupu zákonodárce při odlišování skupin subjektů a jejich práv, druhý pak požadavkem ústavněprávní akceptovatelnosti hledisek odlišování,

tj. nepřípustnosti dotčení některého ze základních práv a svobod odlišováním subjektů a práv ze strany zákonodárce (sp. zn. Pl. ÚS 72/2006). Povinnost zaplatit dlužnou daň (nedoplatek na dani) mají oba subjekty, ať již jde o daňový subjekt - neúpadce formou úhrady daně za použití přeplatku (započtení), nebo daňový subjekt - úpadce v rámci rozvrhového řízení. Přeplatek se nedostává do jejich přímé dispozice, ale vždy slouží k úhradě pohledávky (případně její poměrné části) správce daně (resp. státu). Je třeba tedy mít na zřeteli, že úpadce má vždy jiné postavení než neúpadce. Pokud je přeplatek vydáván ve prospěch konkursní podstaty, účelem právní úpravy (jejího ústavně akceptovatelného výkladu) není a nemůže být tvrzené zvýhodnění úpadce vůči neúpadci, ale uspořádání majetkových poměrů dlužníka v zájmu uspokojení všech jeho věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu, přičemž důraz je kladen na rovné postavení všech věřitelů. Pokud jde o otázku postavení státu (reprezentovaného správcem daně) jako věřitele a účastníka konkursního řízení, správce daně má rovné postavení s ostatními účastníky řízení, je podřízen stejným pravidlům týkajícím se nepřípustnosti kompenzace pohledávek a nemůže využívat žádné ze svých specifických oprávnění, sloužících k výkonu jeho působnosti, která by jej vůči jiným účastníkům zvýhodňovala. Pokud jde o závěr žalovaného, že postup podle § 64 zákona o správě daní a poplatků nelze považovat za právní institut započtení, ten sice vychází z dikce platného znění této normy, ale stěžejní otázkou pro posouzení dané věci je právě způsob interpretace tohoto ustanovení ve vztahu k další úpravě uvedené v ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Posléze citované ustanovení je totiž kogentní normou, přičemž, jak konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu sp.zn. I. ÚS 544/02, postup správce daně podle § 64 zákona o správě daní a poplatků, a to po prohlášení konkursu na majetek daňového dlužníka, je v rozporu s ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, neboť se jedná o nepřípustnou kompenzaci a současně i o nepřípustné zvýhodňování jednoho z konkursních věřitelů vůči ostatním. Uvedené platí i po přijetí zákona o dani z přidané hodnoty, neboť zákon o konkursu a vyrovnání představuje lex specialis vůči daňovým předpisům (srov. též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp.zn. 1 Afs 125/2006). Proto argument žalovaného, že by postupoval v rozporu se zákonem, není možno uznat jako důvodný, neboť aplikaci právních předpisů nelze pojímat izolovaně od ostatních ustanovení právních norem, jež jsou k dané úpravě normami speciálními a mají tudíž přednost.

S ohledem na výše uvedené je tedy zřejmé, že správce daně při vydání rozhodnutí o přeplatku z výše rozvedených právních závěrů nevycházel, přičemž soud žalobní námitku týkající se nezákonnosti rozhodnutí shledal důvodnou. Soud proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle ust. § 78 odst. 1 soudního řádu správního zrušil a podle ust. § 78 odst. 4 soudního řádu správního věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž ten bude nadále vycházet z právního názoru v tomto rozhodnutí vyjádřeném.

Soud rozhodl ve věci bez nařízení jednání podle ust. § 51 odst. 1 soudního řádu správního.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobce sice měl ve věci úspěch, avšak žádné náklady řízení mu nevznikly.

P o u ě n í:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 4. května 2012

JUDr. Slavomír Novák
předseda senátu