



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudkyň JUDr. Dalily Marečkové a Mgr. Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: **JUDr. B. K.**, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Slaném**, Pod Horou 332, 274 01 Slaný, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2011, čj. 69074/11/031921204229,

**t a k t o :**

**I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2011, čj. 69074/11/031921204229, a ze dne 28. 12. 2010, čj. 66851/10/031921204229, se zrušují a věc se žalovanému vrací 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 žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou ke Krajskému soudu v Praze, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl námitky žalobce a potvrdil své rozhodnutí ze dne 28. 12. 2010, čj. 66851/10/031921204229, ve věci převedení přeplatku na dani z příjmu právnických osob na nedoplatek na dani z přidané hodnoty. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí plyne, že žalovaný ke dni 22. 12. 2010 vykazoval na dani z přidané hodnoty nedoplatek ve výši 1 001 579 Kč, jehož splatnost nastala dne 4. 5. 2010 na základě daňového přiznání za zdaňovací období březen 2010. Ke dni 22. 12. 2010 žalovaný dále evidoval přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 441 600 Kč, který vznikl na základě podaného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2009, a to ke dni 31. 3. 2010. Žalovaný proto dne 28. 12. 2010 rozhodl o převedení přeplatku na nedoplatek s datem úhrady k 1. 4. 2010. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 29. 12. 2010.

V žalobě žalobce namítal, že žalovaný provedl nepřipustné započtení, neboť se ohledně své započítávané částky nestal přihlášeným věřitelem. Úkon směřující k započtení (tj. vydání rozhodnutí o přeplatku) učinil až 29. 12. 2010, tj. po vydání rozhodnutí o způsobu řešení úpadku ze dne 16. 12. 2010. Porušil tedy ustanovení § 140 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, přičemž insolvenční zákon je speciálním právním předpisem.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že podle ustanovení § 140 odst. 2 insolvenčního zákona bylo v tomto případě započtení přípustné, což ve svém rozhodnutí odůvodnil. Jak přeplatek, tak nedoplatek vznikly před rozhodnutím o úpadku. Za použití ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů správce daně převedl přeplatek na nedoplatek, a to s datem úhrady k 1. 4. 2010. K započtení tady nedochází až projevem vůle, jako je tomu v občanskoprávním nebo obchodním vztahu, ale již dnem následujícím po vzniku přeplatku. Rozhodnutí o přeplatku pouze deklaruje účinek použití daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku. Tedy pohledem ustanovení § 140 insolvenčního zákona byly pro započtení daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku splněny podmínky již před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku, jehož účinky nastaly dne 16. 12. 2010. S ohledem na to pak byla přihlášena pohledávka na dani z přidané hodnoty ve zbývajícím částce 559 979 Kč. Tento postup byl rovněž v souladu s ustanovením § 40a zákona o správě daní a poplatků, z něhož plyne, že postup pro zjištění vratitelnosti poplatku lze uplatnit nejpozději do přezkoumání nedoplatků při přezkumném jednání. Toto jednání přitom proběhlo dne 16. 2. 2011.

Žalobce v replice zdůraznil, že v souladu s ustanovením § 140 insolvenčního zákona musí být před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku splněny všechny podmínky, tj. také to, že se pohledávky účinně setkaly a že byl projev jednostranného započtení dokonán (doručen adresátovi). V daném případě k tomu došlo až 29. 12. 2010 a uvedená podmínka nebyla splněna. Není pak splněna ani podmínka, že věřitel přihlásil celou svoji pohledávku, tj. i tu, kterou hodlá započíst. Tvzení žalovaného, že k započtení daňových pohledávek nedochází až projevem vůle k započtení, nemá oporu v platném právu.

Krajský soud v Praze o žalobě uvážil takto:

V souzené věci jsou podstatné následující skutečnosti: přeplatek na dani z příjmů právnické osoby vznikl dne 1. 4. 2010, nedoplatek na dani z přidané hodnoty vznikl dne 4. 5. 2010. Účinky zahájení insolvenčního řízení nastaly 16. 4. 2010 v 10:15 hodin (srov. § 109 odst. 4 insolvenčního zákona), rozhodnutí o úpadku obsahující i prohlášení konkursu bylo vydáno 16. 12. 2010. Žalovaný rozhodl podle § 64 zákona o správě daní a poplatků o použití přeplatku dne 28. 12. 2010 a o námitkách podaných žalobcem dne 11. 1. 2011 rozhodoval dne 2. 2. 2011 a po zrušení tohoto rozhodnutí zdejším soudem pro nepřezkoumatelnost (rozsudek ze dne 21. 4. 2011, čj. 44 Af 2/2011-14) ještě dne 16. 06. 2011 napadeným rozhodnutím o námitkách.

Z výše uvedeného vyplývá, že se na posuzovanou věc vůbec nevztahuje zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, který byl od 1. 1. 2008 nahrazen insolvenčním zákonem. Na zkoumanou věc se v zásadě nevztahuje ani zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dle přechodného ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu se řízení sice dokončí podle nových předpisů, to však dopadá pouze na řízení o námitkách a na případné nové rozhodnutí ve věci samé, pokud by došlo k jeho zrušení. V tomto případě však rozhodnutí o přeplatku bylo

vydáno ještě před účinností daňového řádu a je třeba jej zkoumat výhradně očima zákona o správě daní a poplatků.

Na věc tedy dopadá ustanovení § 40a odst. 1 písm. c) a odst. 4 a § 64 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ustanovením § 140 odst. 2, odst. 3 písm. a) a odst. 4 insolvenčního zákona.

V zásadě lze konstatovat, že na rozdíl od vztahu zákona o konkursu a vyrovnání a zákona o správě daní a poplatků, kde úprava v zákonu o správě daní a poplatků nepředstavovala ve vztahu k zákonu o konkursu a vyrovnání *lex specialis* a kde tudíž nebylo možno provádět započtení (zákon o konkursu a vyrovnání tuto možnost vůbec neznal), představuje ustanovení § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků k ustanovením insolvenčního zákona speciální úpravu. Je to dáno i legislativním procesem, kdy ustanovení § 40a bylo do zákona o správě daní a poplatků vtěleno částí dvacátou první (čl. XXVII) zákona č. 296/2007 Sb., který novelizoval ke dni 1. 1. 2008 v té době platný, avšak ještě neúčinný insolvenční zákon. Je zřejmé, že ustanovení § 40a zákona o správě daní a poplatků bylo zákonodárcem cíleně přijato jako *lex specialis* k § 140 insolvenčního zákona, který byl v tomto zákoně již na počátku jeho platnosti.

Z ustanovení § 140 odst. 2 insolvenčního zákona plyne, že započtení po rozhodnutí o úpadku je možné, jestliže před prohlášením konkursu byly naplněny zákonné podmínky pro započtení pohledávek. Podle občanského, resp. obchodního práva těmito podmínkami jsou: 1) vzájemnost pohledávek (věřitel jedné je dlužníkem druhé z pohledávek a pohledávky mají stejný druh plnění), 2) pohledávky se již setkaly [nastala splatnost alespoň té pohledávky, již je započítávající osoba věřitelem – srov. sp. zn. 32 Odo 1143/2004 (R 90/2006)], 3) pohledávky nejsou vyloučeny ze započtení a 4) jednostranný či oboustranný právní úkon s účinky *ex tunc*.

Právní pojem „započtení“ je přitom pojmem jak práva soukromého, tak i práva veřejného (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04). Budiž tedy východiskem, že úkony správce daně v daňovém řízení podle § 59 odst. 3 a 5 ve spojení s ustanovením § 64 zákona o správě daní a poplatků mají znaky započtení. Jelikož v insolvenčním zákoně zákonodárce ohledně tohoto institutu nestanovil žádná zvláštní pravidla či výjimky pro veřejnoprávní pohledávky, dopadají účinky započtení i na postup správců daně. Ustanovení § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona je proto zvláštním právním předpisem obsahujícím přípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, ale taktéž veřejnoprávních pohledávek.

Z kontextu insolvenčního zákona vyplývá, že i po zahájení insolvenčního řízení až do okamžiku prohlášení úpadku lze jednostranně vůči potenciálnímu úpadci provádět započtení pohledávek při splnění obecných podmínek neomezeně. Výjimkou je případ, kdy dlužník dosáhne toho, aby soud vyhlásil moratorium (srov. § 122 odst. 4 insolvenčního zákona). Ustanovení § 140 insolvenčního zákona upravuje dodatečná omezení pro další fázi insolvenčního řízení, tedy pro případ, kdy projev vůle bude doručen až po prohlášení úpadku. Úplný zákaz započtení pak s ohledem na principy řešení úpadku při konkursu, reorganizaci a oddlužení platí pro situaci, kdy by tento projev vůle byl doručen až po rozhodnutí o způsobu

řešení úpadku (prohlášení konkursu, schválení reorganizace či oddlužení). Proto také platí, že započtení – byť omezeně ve smyslu ustanovení § 140 insolvenčního zákona – nelze uplatnit v případech, kdy insolvenční soud (jako v nyní řešené věci) rozhodne jediným rozhodnutím jak o úpadku dlužníka, tak i o způsobu řešení úpadku (srov. § 148 insolvenčního zákona). Tehdy nastává zákaz započtení ve vztahu k majetkové podstatě dlužníka ihned.

V tomto směru § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků dává správci daně (fakticky státu jakožto jednomu z věřitelů) privilegované postavení, neboť mu umožňuje oznámit úpadci započtení až do okamžiku konání přezkumného jednání – stát je tím zvýhodněn nejméně o 37 dnů (srov. § 136 odst. 3 a § 137 odst. 2 insolvenčního zákona). Zákon konkrétně stanoví tuto lhůtu pro „*postup pro zjištění vratitelnosti přeplatku*“, čímž se nepochybně rozumí postup podle § 64 zákona o správě daní a poplatků, který vrcholí doručením rozhodnutí, jímž je dlužníku oznámeno započtení přeplatku na dani na jiné daňové povinnosti.

Započtení oznamuje správce daně dlužníku rozhodnutím vydávaným podle § 64 odst. 2 věta předposlední zákona o správě daní a poplatků. Ačkoliv zákon hovoří o pouhém vyrozumění, jedná se nepochybně o deklaratorní rozhodnutí způsobilé zasáhnout do základního práva daňového subjektu podle čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny, a tedy o rozhodnutí přezkoumatelné soudem ve správním soudnictví. Obsahem tohoto rozhodnutí je totiž aplikace právního pravidla obsaženého v ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků na případ konkrétního daňového poplatníka, tj. zjištění, zda přeplatek na jeho daňovém účtu je či není vratitelný. Tím je zároveň deklarováno, zda a do jaké míry je přeplatek na daňovém účtu poplatníka součástí majetkové podstaty úpadce, čímž může být obdobně zasaženo i do základního práva dle čl. 11 odst. 1 Listiny ostatních věřitelů úpadce.

Na tomto místě se vyskytla otázka, do jaké míry je zákonné zvýhodnění státu oproti ostatním věřitelům ústavně korektním krokem. Podle nálezu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06: „*Vlastnické právo všech vlastníků, chráněné čl. 11 Listiny základních práv a svobod, má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedené ústavní normy žádnou interpretací nelze 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 věřitelům.*“ Toto rozhodnutí však bylo vydáno ve vztahu k nekoordinovaným ustanovením zákona o konkursu a vyrovnání a zákona o správě daní a poplatků a ve vztahu k ustanovením zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, která při jedné z možných interpretací připouštěla i započtení daňových pohledávek, k jejichž vzniku došlo až po prohlášení konkursu. Takovým postupem by však mohl správce daně zastupující stát jakožto jednoho z věřitelů úpadce dosáhnout plného uspokojení svých pohledávek v situaci, kdy takového výsledku ostatní věřitelé žádným legálním způsobem (§ 256a a § 256b, popř. ve spojení s § 24 starého trestního zákona; dnes § 223 a § 226, popř. ve spojení s § 24 nového trestního zákona) dosáhnout nemohli.

V nyní řešeném případě se pouze jedná o prodloužení okamžiku, do nějž může správce daně započtení úpadci, resp. insolvenčnímu správci, oznámit. Takové zvýhodnění lze akceptovat, jestliže rozlišování mezi státem a ostatními věřiteli má ústavně korektní důvod a míra odlišného zacházení je přiměřená důvodu tohoto rozlišování. Dle názoru krajského soudu legitimním důvodem odlišného zacházení zde může být skutečnost, že na rozdíl od věřitelů – soukromých osob nemůže správce daně za stát uplatňovat nároky jednoduchým

neformálním postupem (dopis jednatele společnosti, popř. pověřeného pracovníka účetního oddělení obchodní společnosti apod.), nýbrž musí postupovat prostřednictvím institutů upravených v zákoně o správě daní a poplatků, tj. dodržovat stanovené lhůty a procesní postupy a ve věci vydávat správní rozhodnutí, jež musí být také náležitým způsobem odůvodněno. V tomto směru tak stát není zcela ve srovnatelném postavení s ostatními věřiteli a jeho omezené zvýhodnění je akceptovatelné.

Toto zvýhodnění však je třeba interpretovat jako výjimku z pravidla, tedy restriktivně. Z § 40a zákona o správě daní a poplatků nelze vyčíst nic víc, než pouhé posunutí lhůty pro uskutečnění započítacího úkonu. Rozhodně nelze mít za to, že by jím bylo vyloučeno ustanovení § 140 insolvenčního zákona jako celek. Znamená to tedy to, že i na správce daně se vztahují omezení v § 140 odst. 3 insolvenčního zákona, a to nejen pro fázi po prohlášení úpadku, ale logicky i pro fázi po rozhodnutí o způsobu řešení úpadku. K tomu je nutno též podotknout, že důvodová zpráva k části dvacáté první (čl. XXVII) zákona č. 296/2007 Sb., která uvedenou úpravu do zákona o správě daní a poplatků vtělila, mj. uvádí: „*Při úvaze o vratitelnosti přeplatku na dani se nově nepřihlíží k daňovým nedoplatkům, které správce daně nepřihlásil v insolvenčním řízení, ač se tak mělo stát.*“ Tím se tedy potvrzuje záměr zákonodárce omezit zvýhodnění správce daně pouze na prodloužení lhůty pro provedení zápočtu.

To, že správce daně je zvýhodněn pouze v prodloužení lhůty pro provedení zápočtu, ostatně plyne i z jazykového výkladu § 40a zákona o správě daní a poplatků, podle nějž „*postup pro zjištění vratitelnosti přeplatku...se uplatní pro nedoplatky...nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání.*“ Lze poukázat i na formulačně trochu odlišné, ovšem svou podstatou shodné, ustanovení obsažené v § 242 odst. 2 daňového řádu, které uvádí, že přeplatku „*...se použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání.*“ Ze zájmena „*jejich*“, které se vztahuje na daňové pohledávky, je zřejmé, že nutným předpokladem zápočtu je, že daňové pohledávky byly řádně přihlášeny do insolvenčního řízení – jinak by na přezkumném řízení tyto daňové pohledávky nemohly být vůbec projednávány (srov. § 191 insolvenčního zákona).

Nutnost přihlášení daňových pohledávek je nezbytná i pro funkčnost samotného insolvenčního řízení, neboť dodatečné uplatnění nepřihlášených pohledávek mnohdy i značné výše ze strany správce daně by vytvářelo obrovskou nejistotu o objemu dluhů, které jsou v insolvenčním řízení řešeny, a také o rozsahu majetkové podstaty dlužníka a mohly by ve výsledku vést k ochromení insolvenčního procesu nebo k věcně nesprávným rozhodnutím insolvenčního správce a insolvenčního soudu. Výklad zastávaný žalovaným by také představoval natolik významné riziko pro případ tzv. předjednané reorganizace podle § 148 odst. 2 insolvenčního zákona, že by mohl tento institut učinit zcela neživotným.

Z výše uvedeného tedy plyne, že rozhodnutí žalovaného o započtení přeplatku na daňové pohledávky nepřihlášené u insolvenčního soudu, které bylo vydáno a doručeno až po rozhodnutí o úpadku, je nutně nezákonné a pokud nedošlo k námitce žalobce k jeho odstranění žalobou napadeným rozhodnutím, je nezákonné i rozhodnutí o námitce. Řečeno jinak, v souzené věci není problém v tom, že žalovaný rozhodnutí o přeplatku vydal a žalobci doručil až po rozhodnutí o úpadku, ale zásadním pochybením, které činí jak rozhodnutí o

přeplatku, tak i rozhodnutí o námitkách nezákonným, je to, že přeplatek byl tímto rozhodnutím započítáván na tu část pohledávky, která nebyla nepřihlášena u insolvenčního soudu.

Za daných okolností krajský soud zrušil jak žalobou napadené rozhodnutí o námitkách, tak i rozhodnutí o přeplatku (§ 78 odst. 1 a 3 s. ř. s.). Současně vylovil, že se věc žalovanému vrací k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).

Na závěr lze shrnout, že v posuzované věci by správce daně postupoval správně, pokud by buď vydal rozhodnutí podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ještě před vydáním rozhodnutí o úpadku dlužníka, nebo pokud by v řádné lhůtě (§ 173 odst. 1 insolvenčního zákona) přihlásil do insolvenčního řízení pohledávku v plné výši (1.001.579,- Kč), poté by vydal rozhodnutí podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a poté, co jeho rozhodnutí nabude právní moci, by vzal v příslušné části přihlášku pohledávky zpět (§ 184 insolvenčního zákona). Jestliže však správce daně daňovou pohledávku v příslušné části vůbec do insolvenčního řízení nepřihlásil, nemůže již po prohlášení úpadku provést započtení. Přeplatek je proto třeba považovat nejpozději uplynutím lhůty pro podání přihlášek za vratitelný přeplatek, který je součástí majetkové podstaty úpadce. Po uskutečnění přezkumného jednání již nelze vydat rozhodnutí podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ani ve vztahu k přihlášené daňové pohledávce.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný a kterému by náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nevznikly.

**Poučení :** Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (§ 102 a následující s. ř. s.). Kasační stížnost se podává do 31. 12. 2011 u Krajského soudu v Praze a po 1. 1. 2012 u Nejvyššího správního soudu ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozsudku. Stěžovatel musí být zastoupen advokátem. Jiné opravné prostředky nejsou přípustné.

V Praze dne 15. prosince 2011

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.  
předsedkyně senátu

Rozsudek byl vyhlášen dne 15. 12. 2011 [§ 49 odst. 11, § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní].

Za správnost vyhotovení:

Vlasáková

