



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **JUDr. J. K.**, zastoupeného JUDr. Milanem Václavíkem, advokátem se sídlem Gočárova třída 1105/36, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad v Hradci Králové**, se sídlem U Koruny 1632, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2008, č. j. 112204/08/228912/6843, ve věci přepłatku na dani z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2008, č. j. 31 Ca 77/2008 - 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti v celkové výši **2856 Kč** k rukám jeho zástupce do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný Finanční úřad v Hradci Králové (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 8. 4. 2008, č. j. 112204/08/228912/6843, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím nebylo vyhověno reklamaci proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 10. 3. 2008, č. j. 70895/08/228912/6843, kterým dle § 64 odst. 2 zákona č.

337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), rozhodl o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku na dani z příjmů právnických osob. Jak přeplatek, tak i nedoplatek, vznikl vyměřením daňové povinnosti v průběhu konkursního řízení (účinky konkursu nastaly dne 25. července 2006).

Krajský soud přitom vycházel z judikatury Ústavního soudu [nálezy ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05 a ze dne 20. 12. 2005, sp. zn. II. Ú 35/05 (všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>)]. Krajský soud uvedl, že ratio decidendi zmíněných nálezů lze shrnout tak, že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Jako takový má proto přednost před obecnou úpravou obsaženou v zákoně o správě daní a poplatků. Rozhodnutí soudů, které uvedenou souvztažnost norem jednoduchého práva neakceptují, porušují čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Krajský soud odkázal také na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která zdůrazňuje, že Ústavní soud České republiky je hlavním interpretátorem ústavního pořádku, a právě v tomto smyslu musí být jeho rozhodnutí závazná. Podle imperativu ústavně konformní interpretace a aplikace právních předpisů jsou všechny subjekty aplikující právo povinny postupovat tak, aby zvolený výklad právních předpisů byl ústavně konformní. Judikaturu Ústavního soudu je nutno vnímat jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech. Za ústavně konformní interpretaci byla zvolena interpretace respektující základní práva jednotlivých subjektů před interpretací upřednostňující zájem státu. Dospěla-li judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu k jednoznačnému závěru, že po prohlášení konkursu je vyloučeno, aby správce daně jakkoliv kompenzoval nedoplatky a přeplatky na daních, nelze tak činit ani s odkazem na ustanovení § 40a zákona o správě daní a poplatků, účinné k 1. 1. 2008.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu. Uvádí, že v souzené věci se jedná o daňovou povinnost, která vznikla po prohlášení konkursu (25. 7. 2006). Krajským soudem citovaná judikatura se vyslovovala k výkladu právní úpravy platné a účinné do 31. 12. 2007. S účinností od 1. 1. 2008 byl zákon o správě daní a poplatků novelizován, a to zákonem č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., a další související zákony (dále jen „zákon č. 296/2007 Sb.“), a který změnil právní úpravu jak ve vztahu k nově zahajovaným insolvenčním řízením, tak ve vztahu k řízením zahájeným před 1. 1. 2008 podle zákona o konkursu a vyrovnání, pokud již nebyla pravomocně ukončena. Podle čl.

XXVIII zákona č. 296/2007 Sb., se ustanovení tohoto zákona použijí i v případě správy daní související s řízením, které bylo zahájeno a pravomocně neskončeno podle zákona o konkursu a vyrovnání přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Zákon o správě daní a poplatků tak obsahuje speciální právní úpravu týkající se správy daňových pohledávek za dlužníkem v úpadku, která je z časového hlediska pozdější, než úprava provedená zákonem o konkursu a vyrovnání. Ustanovení § 40a odst. 4, věta první, zákona o správě daní a poplatků, nyní výslovně uvádí, že pro potřeby úpadku je za majetek úpadce a součást konkursní podstaty považován pouze vratitelný přeplatek určený podle obecné úpravy uvedené v § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, za použití speciálních pravidel § 40 a odst. 4 citovaného zákona.

Vratitelnost přeplatku vzniklého na základě skutečností, které nastaly po prohlášení konkursu, se po 1. 1. 2008 posuzuje jen ve vztahu k existenci neuhrazených pohledávek za podstatou ke dni vzniku přeplatku. Neexistují-li takové pohledávky, je přeplatek považován za vratitelný, a tedy za majetek patřící do konkursní podstaty, i když jsou evidovány neuhrazené přihlášené pohledávky.

Pohledávky za podstatou lze uspokojit kdykoliv během konkursního řízení, přičemž definice pohledávek za podstatou podle zákona o správě daní a poplatků je v souladu s obdobnou definicí uvedenou v zákoně o konkursu a vyrovnání. Zákon o správě daní a poplatků tento okruh žádným způsobem nerozšiřuje.

Použití ustanovení § 40a zákona o správě daní a poplatků odpovídá právu konkursního věřitele na přednostní úhradu pohledávek za podstatou, je v souladu se základními zásadami daňového řízení, zejména se zásadou zachování práv a právem chráněných zájmů daňového dlužníka, jakož i se zásadou přiměřenosti. Použitím přeplatku k úhradě pohledávky za podstatou se zabráňuje vzniku sankce za prodlení, která zatěžuje majetek dlužníka, a to i po skončení konkursu. Naopak správce konkursní podstaty je povinen při výkonu funkce postupovat s odbornou péčí a odpovídá za škodu vzniklou porušením povinnosti. Porušením povinnosti zajistit splnění povinnosti podle předpisů o daních, která je pohledávkou za podstatou, řádně a včas, jsou-li současně v konkursní podstatě k dispozici majetkové hodnoty, může správce konkursní podstaty způsobit úpadci škodu spočívající ve vzniku povinnosti uhradit sankci za prodlení s úhradou pohledávky.

Započtení v průběhu konkursu je nepřipustné jen proti majetku patřícímu do podstaty, použití přeplatku, který není majetkem podstaty ve smyslu ustanovení § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, není započtením uvedeným v § 14 zákona o konkursu a vyrovnání. V dané věci nedochází ke zvýhodnění žalovaného, ani mu není přiznáno lepší postavení oproti ostatním věřitelům. Naopak jde o krácení žalovaného na právech daných daňovými předpisy.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, jakož i na judikaturu Ústavního soudu, která zejména vymezila rámec ústavně konformního výkladu sporné otázky. Je-li zákon o konkursu a vyrovnání ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků zvláštní právní úpravou, pak se při jejich konkurenci uplatní ta výkladová pravidla, která vytyčil Ústavní soud, a to bez ohledu na existenci nevhodně formulovaného přechodného ustanovení (čl. XXVIII zákona č. 296/2007 Sb.) Žalobce je přesvědčen, že soudy i správní orgány jsou povinny v případě možných výkladových kontroverzí aplikovat ústavně konformní výklad. Zákonodárce měl zajisté rozumný důvod, proč do ustanovení § 432 zákona č. 182/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů, zakotvil standardní tezi o tom, že pro konkursní a vyrovnávací řízení zahájená před účinností insolvenčního zákona, se použije dosavadní právní úprava. Pokud jde o argumentaci stěžovatele týkající se hrozících sankcí, tak tato hrozba nemůže sama o sobě opravňovat správce daně k protiústavnímu jednání. Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předmětem sporu v projednávané věci je posouzení právní otázky, týkající se oprávněnosti převodu přeplateků na dani z přidané hodnoty na nedoplatek na dani z příjmů právnických osob, kdy přeplatek i nedoplatek vznikly v průběhu konkursu, tedy provedení zápočtu pohledávek za podstatou, za situace, kdy současně probíhá řízení dle zákona o konkursu a vyrovnání. Stěžovatel je přesvědčen, že dle ustanovení § 40a zákona o správě daní a poplatků, ve vazbě na přechodné ustanovení k zákonu o správě daní a poplatku, uvedené v čl. XXVIII zákona č. 296/2007 Sb., je takový postup s účinností od 1. 1. 2008 možný.

Tento výklad však Nejvyšší správní soud nesdílí. Ustanovení § 40a zákona o správě daní a poplatků 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

příslušenství daně, které nastaly v době od účinnosti rozhodnutí o úpadku do vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí. Pohledávky z rozhodnutí, na základě kterých bude správcem daně stanovena daňová pohledávka za majetkovou podstatou, budou správci daně uplatňovat nikoli u insolvenčního soudu, ale u osoby s dispozičním oprávněním ve smyslu ustanovení § 203 insolvenčního zákona, která by měla garantovat jejich uhrazení. Ustanovení § 40 a zákona o správě daní a poplatků je jednoznačně navázáno na insolvenční řízení, nikoli na řízení probíhající dle zákona o konkursu a vyrovnání.

V této souvislosti je vhodné zdůraznit, že nová úprava insolvenčního řízení sice započtení umožňuje, avšak započtení je po rozhodnutí o úpadku podle insolvenčního zákona možné pouze při splnění v insolvenčním zákoně uvedených podmínek (§ 140 odst. 2 insolvenčního zákona). Základní podmínkou pro využití tohoto institutu je naplnění zákonných podmínek započtení již v době před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku. Časový okamžik rozhodnutí o úpadku a rozhodnutí o způsobu řešení úpadku nemusí být nutně totožný. Další zákonné podmínky započtení jsou upraveny v občanském i v obchodním zákoníku a patří k nim v nejobecnější rovině vzájemnost, druhovost a splatnost započítávaných pohledávek.

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 ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04). 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 odst. 3 insolvenčního zákona, je správce daně oprávněn započtení provést.

Ustanovení § 40a zákona o správě daní a poplatků je, jak již bylo shora uvedeno, 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) citovaného 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.

Posouzení přípustnosti takového započtení je závislé na konkrétní pozitivněprávní úpravě, přičemž v této souvislosti Ústavní soud odkázal na právní názor obsažený v nálezu Nejvyššího správního soudu ČSR ze dne 14. října 1932, č. 15.605 (Boh. A 10072/32), dle něhož k tomu, aby právního institutu kompenzace, zavedeného v právu soukromém, mohlo být použito též v oboru práva veřejného, je zapotřebí zvláštního právního předpisu. Při hledání odpovědi, zda za takový zvláštní právní předpis obsahující nepřípustnost vzájemné kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, lze považovat i ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, vyšel Ústavní soud z předpokladu, že v případě konfliktu dvou úprav jednoduchého práva stejného stupně právní síly, jež nejsou ve vztahu inkluze, nýbrž překrývání, je určení toho, která je úpravou obecnou a která speciální, dáno předmětem řízení (jenž je vymezen procesním návrhem). Obecnou je tedy právní úprava, jež z pohledu práva jednoduchého prima facie návrhem vymezený předmět řízení reguluje. Z této premisy pak dovodil, že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem zakotvujícím nepřípustnost 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 zákona o správě daní a poplatků, 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 nic změnit ani nová úprava ustanovení § 40a zákona o správě daní a poplatků, ani přechodné ustanovení k zákonu o správě daní a poplatků.

Stěžovatel se mýlí, domnívá-li se, že se krajským soudem citovaná judikatura jak Ústavního soudu, tak Nejvyššího správního soudu, vyslovovala pouze k výkladu právní úpravy platné a účinné do 31. 12. 2007. Předmětná judikatura se totiž závazně vyslovila k ústavně konformní interpretaci zákona o konkursu a vyrovnání jako celku, k jeho smyslu a účelu. Výklad provedený stěžovatelem vede k důsledkům, které jsou s těmito závěry v jednoznačném rozporu.

Argumentace stěžovatele obhajující oprávněnost započtení z důvodu zabránění, resp. předcházení sankcím, je zcela nepřipadná. Nejvyšší správní soud nevidí v tomto ohledu žádnou vazbu na zákaz kompenzace, neboť již před 1. 1. 2008 bezesporu platilo, že penále či úrok nenabíhá, je-li daňový nedoplatek uhrazen, a to i v případě, kdy byla úhrada daňového nedoplatku provedena převodem přeplatku z úřední povinnosti dle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků. Za den úhrady takto uhrazeného nedoplatku se vždy považoval den, který následuje po dni vzniku přeplatku. Včasnější úhradu pohledávek za podstatou,

jakož i včasné a řádné vyměření jednotlivých daňových povinností daňovému subjektu v úpadku lze spatřovat spíše v nové úpravě postupu úhrad dle ustanovení § 59 zákona o správě daní a poplatků, jakož i v zavedení institutu přerušení vyměřovacích řízení, není-li příslušná daňová povinnost pravomocně vyměřena do konání přezkumného řízení.

Nejvyšší správní soud dospěl v posuzované věci k závěru, že právní úprava provedená zákonem o správě daní a poplatků, tj. včetně ustanovení § 40a citovaného 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 dle zákona o konkursu a vyrovnání. Připustil-li by Nejvyšší správní soud výklad zastávaný stěžovatelem, znamenalo by to ve svém důsledku obejítí zákazu započtení v konkursním řízení, jakož i nerespektování výkladových principů stanovených Ústavním soudem, na základě kterých dochází k naplnění účelu a cílů zákona o konkursu a vyrovnání.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Účastníku řízení, kterému jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení přísluší, Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů podle ustanovení § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, spočívající v odměně za jeden úkon právní služby (písemné podání soudu týkající se věci samé) v částce 2100 Kč a v náhradě hotových výdajů v částce 300 Kč, celkem tedy 2400 Kč. Na základě osvědčení o registraci plátce daně z přidané hodnoty, jež zástupce žalobce Nejvyššímu správnímu soudu řádně doložil, pak byla k výše uvedené odměně připočtena ještě částka 456 Kč (19 % DPH). Tuto částku je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupce žalobce JUDr. Milana Václavíka, advokáta se sídlem Gočárova třída 1105/36, Hradec Králové, a to do 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že nepřiznal žalobci odměnu za převzetí a přípravu věci, jakož i náhradu hotových výdajů vázících se k tomuto úkonu, neboť JUDr. Milan Václavík zastupoval žalobce již v řízení před krajským soudem, ve kterém byla krajským soudem úspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení za úkon právní služby převzetí a příprava věci, jakož i náhrada hotových výdajů za tento úkon právní služby, v plné výši přiznána. Za úkon právní služby považoval zdejší soud proto pouze vyjádření žalobce k podané kasační stížnosti.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. července 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu