

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Daniely Zemanové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci **žalobce: 1. správcovská a konkurzní v.o.s.**, se sídlem Třída Míru 67, Pardubice, správce konkurzní podstaty LETKA TEAM a.s., se sídlem Bratranců Veverkových 396, Pardubice, zastoupeného Mgr. Martinem Razímem, advokátem se sídlem Pavla Hanuše 252, Hradec Králové, proti **žalovanému: Finanční úřad v Pardubicích,** se sídlem Hronovická ul. 2700, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2009, č. j. 174165/09/248912604762, ve věci reklamace, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 22. 4. 2010, č. j. 52 Ca 54/2009 - 26,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 2880 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Martina Razíma, advokáta se sídlem Pavla Hanuše 252, Hradec Králové.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích (dále

jen „krajský soud“) ze dne 22. 4. 2010, č. j. 52 Ca 54/2009 - 26, kterým bylo pro nezákonnost zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 16. 9. 2009, č. j. 174165/09/248912604762, a věc byla stěžovateli vrácena k dalšímu řízení. Uvedeným rozhodnutím stěžovatel zamítl reklamaci žalobce ze dne 25. 8. 2009 proti postupu správce daně při placení a evidenci daně, jíž žalobce brojil proti nepřípustnému „započtení“ částky 58 290 507,09 Kč vymožené na základě dříve vydaného zajišťovacího příkazu stěžovatele na daňovou povinnost úpadce na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007, kterou stěžovatel vyměřil platebním výměrem ze dne 11. 9. 2007, tj. až po prohlášení konkurzu; proto je žalobce názoru, že v okamžiku účinků prohlášení konkurzu měla být předmětná částka s ohledem na § 14 odst. 1 písm. i) a § 28 zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZKV“), vydána do konkurzní podstaty úpadce.

Krajský soud v posuzované věci dospěl k závěru, že před prohlášením konkurzu vydal stěžovatel zajišťovací příkaz podle § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), na zajištění daňové povinnosti úpadce na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007 ve výši 114 000 000 Kč, přičemž stěžovatel poukázal platby v celkové výši 58 290 507,09 Kč právě na splnění povinnosti uložené zajišťovacím příkazem. Tato platba však nepřestala mít význam *zajištění* úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň ve smyslu § 71 ZSDP, přičemž tato částka stále patřila do majetku úpadce. Prohlášením konkurzu se tato částka stala podle § 6 ZKV součástí konkurzní podstaty, kdy jedním z účinků prohlášení konkurzu je, že oprávnění nakládat s majetkem podstaty přechází na správce [§ 14 odst. 1 písm. a) ZKV], přičemž započtení na majetek patřící do podstaty není možné [§ 14 odst. 1 písm. i) ZKV]. Postupem stěžovatele, který přes prohlášení konkurzu použil předmětnou částku k úhradě daňové povinnosti úpadce stanovené až po prohlášení konkurzu, stěžovatel porušil uvedená ustanovení. Došlo tak totiž v podstatě k započtení na majetek patřící do konkurzní podstaty, neboť stěžovatel k tomuto postupu již neměl oprávnění. I skryté započtení lze totiž podřadit pod § 14 odst. 1 písm. i) ZKV. Krajský soud zdůrazňuje v tomto směru dostupnou literaturu a judikaturu k započtení v oblasti práva veřejného, mj. i nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 12/06.

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud nesprávně interpretoval příslušná ustanovení ZSDP a ZKV, zejm. § 6, § 14 ZKV a § 71 ZSDP. Krajský soud dle stěžovatele nepřesvědčivě odůvodnil své rozhodnutí, pokud se dostatečně nevypořádal se všemi relevantními otázkami, proto stěžovatel považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Stěžovatel nesouhlasí s názorem, že prohlášením konkurzu náležela předmětná částka do konkurzní postaty úpadce.

Podle stěžovatele krajský soud neopřel tento svůj názor o žádnou zákonnou úpravu a nezabýval se právními účinky prohlášení konkurzu ve vztahu k zajišťovacímu příkazu vydanému stěžovatelem.

Stěžovatel zdůrazňuje, že podle jeho názoru není rozhodné, zda zajištěné peněžní prostředky mají charakter zajištění a do čí majetkové sféry náleží. V okamžiku prohlášení konkurzu tu totiž existoval právní titul (zajišťovací příkaz). Vzhledem k tomu, že § 14 odst. 1 ZKV ani jiné ustanovení zákona nestanoví, že by zajišťovací příkaz prohlášením konkurzu pozbyl své účinnosti, trvá povinnost daňového dlužníka poskytnout zajištění i v průběhu konkurzu. Prohlášením konkurzu tak podle stěžovatele nedošlo k žádné změně a stěžovatel byl oprávněn požadovat předmětné zajištění a nebyl povinen již realizované plnění vracet do konkurzní podstaty. Jediným rozdílem bylo, že stěžovatel již nemohl z titulu zajišťovacího příkazu provést exekuci [§ 14 odst. 1 písm. e) ZKV]. Exekuce však byla provedena ještě před prohlášením konkurzu.

Stěžovatel akcentuje, že peněžní prostředky zaplacené (vymožené) podle zajišťovacího příkazu na úhradu zajištěné daně jsou svou povahou peněžními prostředky určenými již k úhradě konkrétní daňové povinnosti, která je již v rozhodnutí o zajištění jednoznačně specifikována co do důvodu, druhu daňové povinnosti a zdaňovacího období. S tím se krajský soud nevyrovnal. Nemůže se totiž jednat o „započtení“ (byť skryté), které předpokládá existenci „přeplatku“, který je možno použít na úhradu existujícího „nedoplatku“. V předmětném případě tu však žádného přeplatku nebylo, což konečně vyplývá i z dikce § 71 ZSDP.

Stěžovatel namítá, že krajský soud nevzal v potaz ani charakter a povahu institutu zajištění daně podle § 71 ZSDP ve vztahu k zajišťovacím prostředkům uvedeným v § 28 ZKV. Konkurzní úprava je totiž založena na zásadě, že věřitelé, kteří si dostatečně hájili svá práva a ještě před prohlášením konkurzu si sjednali některý ze způsobů zajištění, mají privilegovanější postavení, když mají právo, aby jejich pohledávky byly uhrazeny ze zpeněžení předmětu zajištění. Ust. § 28 ZKV však zajišťovací příkaz podle § 71 ZSDP mezi takovými zajištěními nevyjmenovává. To však neznamená, že by správce daně měl mít nevýhodnější postavení proti jiným zajištěným věřitelům. Důvod neuvedení institutu zajišťovacího příkazu v § 28 ZKV vyplývá dle stěžovatele právě z odlišného charakteru zajištění podle § 71 ZSDP. Ust. § 28 ZKV totiž předpokládá vydání věci, práva nebo pohledávky do dispozice správce konkurzní podstaty, který tuto věc, právo nebo pohledávku zpeněží a z tohoto zpeněžení uspokojí odděleného věřitele. Povaha zajišťovacího příkazu podle § 71 ZSDP však takový postup neumožňuje.

Podle stěžovatele si krajský soud odporuje, pokud v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že zajišťovací příkaz je oprávněn správce daně vydat i v případě hrozby prohlášení konkurzu na daňový subjekt, avšak současně uzavřel, že zajištěné prostředky musí správce daně vrátit do konkurzní podstaty. Podle argumentace

soudu by naopak v případě, že by správce daně platební výměr nevydal, nemusel zajištěné prostředky vracet. Pokud by snad byl závěr, že zajištěné prostředky je třeba vydat do konkurzní podstaty, správný (s čímž stěžovatel nesouhlasí), nelze tento okamžik vázat na vydání platebního výměru.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podle jeho názoru dospěl krajský soud ke správným závěrům. Zopakoval závěry krajského soudu, s nimiž se ztotožnil, a shrnul, že podstatné pro posouzení dané věci je to, že finanční prostředky zajištěné stěžovatelem na základě zajišťovacího příkazu stěžovatel do konkurzní podstaty úpadce po prohlášení konkurzu nevrátil a v zásadě je započetl na daň vyměřenou až po prohlášení konkurzu.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

K námitce stěžovatele, že považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, je třeba předně uvést, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou natolik závažnou, že k ní soud musí přihlédnout i bez námitky, z úřední povinnosti. Vlastní přezkum rozhodnutí tak je možný až poté, kdy soud vyhodnotí, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tj. jedná se o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Bližší vymezení kritérií přezkoumatelnosti zákon nestanoví, jejich rozsah však postupně vymezila judikatura Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu.

Nejvyšší správní soud nepovažuje napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť je z něj jasně seznatelné, jakými úvahami se krajský soud řídil, rozhodnutí je logicky vystavěné a podpořené uvedenou judikaturou. Je z něj zcela seznatelná úvaha, že peněžní prostředky zajištěné na základě zajišťovacího příkazu podle § 71 ZSDP až do dospělosti daně samotné zůstávají vlastnictvím daňového subjektu, který je toliko omezen v dispozici s nimi. Podle krajského soudu tak představují jednu z částí majetku daňového subjektu, který je v případě, že je na daňový subjekt prohlášen konkurz, třeba vydat do konkurzní podstaty. Nosná úvaha krajského soudu o posuzované věci je proto z napadeného rozhodnutí

seznatelná a její vyjádření v rozsudku krajského soudu nebrání Nejvyššímu správnímu soudu ve věcném přezkumu věci samé, a to zejména za situace, kdy skutkový stav je mezi účastníky nesporný a jde čistě o zodpovězení otázky právní. Zdejší soud tak mohl přistoupit k posouzení dalšího okruhu uplatněných námitek.

Podstatou projednávané věci je zodpovězení otázky, zda peněžní prostředky zajištěné správcem daně ještě před prohlášením konkurzu na majetek daňového subjektu na základě zajišťovacího příkazu vydaného ve vztahu ke konkrétní dani za konkrétní zdaňovací období podle § 71 ZSDP je třeba v případě prohlášení konkurzu podle ZKV, které nastalo ještě před splatností daně či před jejím stanovením, považovat za součást konkurzní podstaty. Zdejší soud poznamenává, že se jedná o otázku dosud zdejším soudem ani Nejvyšším soudem ČR neřešenou, byť v dostupné literatuře je nastolována již dlouhodobě (viz např. Taranda, P.: K postavení správce daně a veřejnoprávních pohledávek v konkurzním řízení (I.), Bulletin komory daňových poradců, ročník 2004, č. 2, str. 28, nebo Drozd, J.: Konkurzní řízení - činnost správce a daně (IV.), Daně a právo v praxi, ročník 2002, č. 7, str. 34).

V prvé řadě Nejvyšší správní soud považuje za nutné uvést, že zajišťovací příkaz podle § 71 ZSDP je institutem zajišťovacím. To plyne nejen z názvu tohoto institutu a z nadpisu § 71 ZSDP *„Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň“*, ale i ze samotného textu zákona, když § 71 odst. 2 ZSDP výslovně uvádí, že *„Složí-li daňový subjekt dostatečnou jistotu, jiné zajištění se neprovede a již provedené zajišťovací úkony správce daně zruší.“* a v § 71 odst. 1 větě druhé výslovně popisuje povahu zajišťovacího příkazu slovy: *„V zajišťovacím příkaze uloží daňovému subjektu, aby nejdéle do tří dnů v příkaze uvedenou částku daně zajistil ve prospěch správce daně, a to způsobem v příkaze uvedeným, zejména složením jistoty na jeho účet nebo do určené depozitní úschovy.“* ZSDP pak zná i jiné způsoby zajištění než *„složení jistoty“*, a to zástavní právo (§ 72 ZSDP) a ručení (§ 57a ZSDP), kdy tyto instituty jsou koncipovány obdobně jako zástavní právo a ručení ve vztazích soukromoprávních [srov. § 304 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „obch. zák.“), § 152 a násl., § 552, § 546 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obč. zák.“)], přičemž zástavní právo a ručení jsou soukromoprávní teorií i praxí pokládány za typické zajišťovací (nikoli např. platební) instituty.

Soukromé právo zná přitom celou škálu zajišťovacích institutů nevyjmenovaných v § 28 ZKV, a to dohodu o srážkách ze mzdy či jiných příjmů (§ 551 obč. zák.), zajišťovací převod práva (§ 553 obč. zák.), zajišťovací postoupení pohledávky (§ 554 obč. zák.), ručení (§ 546 a násl. obč. zák., § 304 a násl. obch. zák.), smluvní pokutu (§ 544 a násl. obč. zák., § 300 a násl. obch. zák.) či uznání dluhu (§ 558 obč. zák., § 323 obch. zák.). Stěžovateli tak nelze přisvědčit, že by ZKV privilegoval postavením odděleného věřitele všechny věřitele, kteří mají svoji

pohledávku zajištěnu. Ust. § 28 ZKV totiž privileguje postavením oddělených věřitelů jen ty, kdo mají svou pohledávku zajištěnu zástavním právem, zadržovacím právem, omezením převodu nemovitosti, převodem práva nebo postoupením pohledávky. ZKV přitom výslovně počítá s tím, že § 28 ZKV nedopadá na veškeré případy zajištění, operuje-li např. v § 66j ZKV s pojmem „pohledávka jinak zajištěná“.

Tam, kde u neoddělených zajištěných věřitelů měl zákonodárce v úmyslu odvrátit pro tyto věřitele negativní účinky prohlášení konkurzu, tak ve výslovném textu ZKV i učinil (srov. § 14 odst. 2, 3 ZKV).

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že peněžní prostředky zajištěné správcem daně na základě zajišťovacího příkazu vydaného podle § 71 ZSDP na úhradu daně, která nebyla splatná nebo stanovená ke dni prohlášení konkurzu podle ZKV, je správce daně povinen vydat do konkurzní podstaty [§ 14 odst. 1 písm. a) ZKV]. Neučiní-li tak a použije-li tyto prostředky na úhradu daně, která se stane splatnou (stanovenou) až po prohlášení konkurzu, poruší tuto svou povinnost a daňovou pohledávku z nově splatné (stanovené) daně již započítává proti pohledávce správce konkurzní podstaty na vydání zajištěných peněžních prostředků. Tím ovšem poruší § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, podle něhož na majetek patřící do konkurzní podstaty není započtení přípustné.

Krajský soud tedy rozhodl v souladu se zákonem, dospěl-li (byť za užití stručnější argumentace) ke stejnému závěru. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší, a účastníku, který byl v řízení úspěšný, byla náhrada nákladů přiznána podle ustanovení § 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, za jeden úkon ve výši 2100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč, zvýšených o DPH v sazbě 20 % ve výši 480 Kč, celkem tedy 2880 Kč. Tato částka bude stěžovatelem uhrazena do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. ledna 2011

JUDr. Radan Malík

předseda senátu