

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **BLUESTORE, spol. s r. o.** se sídlem Pobřežní 297/14, proti žalovanému: **Finanční úřad Brno I,** se sídlem Příkop 25, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 7. 2011, č. j. 30 Ca 57/2009 - 36,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 7. 2011, č. j. 30 Ca 57/2009 - 36, **se ruší** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Kasační stížností se žalovaný („stěžovatel“) domáhá, aby Nejvyšší správní soud zrušil shora označený rozsudek krajského soudu, kterým bylo pro nezákonnost zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 30. 3. 2009, č. j. 100469/09/288914701723. Citovaným rozhodnutím stěžovatel zamítl reklamaci žalobce proti rozhodnutí o přeplatku daně z přidané hodnoty ze dne 29. 1. 2009, č. j. 28406/09/288914701723. Tímto rozhodnutím stěžovatel převedl přeplatek – nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty ve výši 17 670 Kč za zdaňovací období 11/2008 na nedoplatek na dani z příjmu fyzických osob – závislá činnost.

[2.] Krajský soud v odůvodnění rozsudku napadeného nyní projednávanou kasační stížností uvedl, že přeplatek byl převeden na penále vzniklé po prohlášení konkursu. Ustanovení § 33 odst. 1 písm. d) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání ve znění

pozdějších předpisů, sice povoluje výjimku ze zákazu uspokojení mimosmluvních sankcí; to však platí pouze, vznikla-li povinnost zaplatit penále před prohlášením konkursu. V daném případě se však jednalo o období po prohlášení konkursu.

[3.] Rovněž důvodnou shledal soud žalobní námitku argumentující nemožností započtení pohledávky na majetek patřící do podstaty, a to s poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 96/2008 a 9 Afs 63/2009 (všechna rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).

II. Obsah kasační stížnosti

[4.] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s."), tzn. namítá nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[5.] Stěžovatel nejprve tvrdí, že krajský soud rozhodoval ve věci žalobce „Mgr. Milana Chytila, správce konkursní podstaty úpadce BLUESTORE, spol. s r. o.", což je však neexistující subjekt. Žalobu totiž podal Mgr. Milan Chytil, správce konkursní podstaty úpadce PALACE CLUB, spol. s r. o., tj. odlišná osoba. Podle výpisu z obchodního rejstříku na společnost BLUESTORE, spol. s r. o. přešlo jmění společnosti PALACE CLUB, spol. s r. o., a to k 24. 9. 2009. Ke stejnému datu také společnost PALACE CLUB, spol. s r. o. zanikla převodem jmění na jejího jediného společníka, tzn. na BLUESTORE, spol. s r. o. Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 8. 9. 2010, č. j. 32 K 34/2001 - 2204, se zrušuje konkurs na majetek úpadce PALACE CLUB, spol. s r. o.

[6.] Stěžovatel tvrdí, že krajský soud pominul všechny relevantní skutečnosti, k nimž došlo v souvislosti s prohlášeným konkursem. Podstatné je přitom to, že ke dni 1. 12. 2008 došlo k převodu majetku úpadce PALACE CLUB, spol. s r. o. na nástupnickou společnost BLUESTORE, spol. s r. o. Od tohoto dne se jednání úpadce považují z účetního hlediska za jednání na účet BLUESTORE, spol. s r. o., takže pokud správce daně rozhodl poté (dne 29. 1. 2009) o převedení přeplatku, rozhodoval o majetku nástupnické společnosti a nikoliv o majetku, který by náležel do konkursní podstaty. Soud měl tedy žalobu zamítnout právě z důvodu, že se nejednalo o věc týkající se konkursní podstaty.

[7.] Pochybení soudu spatřuje stěžovatel rovněž v závěru, že penále na dani z příjmů fyzických osob vzniklé po prohlášení konkursu je, ve smyslu ustanovení § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání, vyloučeno z uspokojení pohledávek. Na daný případ prý totiž dopadá § 31 odst. 2 písm. d) stejného zákona, protože penále spadá pod legislativní zkratku „daň" a daně jsou pohledávkami za podstatou, pokud vznikly po prohlášení konkursu. Ustanovení § 33 cit. zákona řeší to, které pohledávky jsou z uspokojení vyloučeny, a nelze je aplikovat na pohledávky za podstatou.

[8.] Stěžovatel konečně uvádí, že krajský soud vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení, nicméně s ohledem na shora popsaný průběh konkursu má zrušení rozhodnutí fakticky dopad do daňových povinností jiného subjektu. Proto žádá o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

[9.] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Vlastní argumentace soudu

[10.] Nejvyšší správní soud posuzoval kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) a shledal, že je důvodná.

[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 jako daňový subjekt označena společnost PALACE CLUB, spol. s r. o. Rozhodnutí však bylo doručeno Mgr. M. Chytilovi, 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. Chytil jako správce konkursní podstaty. Rovněž toto rozhodnutí bylo doručováno Mgr. M. Chytilovi, správci konkursní podstaty.

- Proti oběma citovaným rozhodnutím stěžovatele podal dne 3. 4. 2009 žalobu ke krajskému soudu Mgr. Milan Chytil, 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. Chytil.

- 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. Chytil 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 patrno, 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. Chytila, nedává žádnou logiku, že v následném meritorním rozsudku napadeném nyní projednávanou kasační stížnosti je jako žalobce označen Mgr. Milan Chytil, 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. Chytil 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. Milana Chytila, 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. Chytil 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 o 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. Milan Chytil 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. Chytilem.

[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 nepřímo také nález 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 nepřípustnost 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 příslušenství 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. nález 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 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 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.

IV. Shrnutí a náklady řízení

[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.

[24.] Za situace, kdy Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti rozhodl meritorně, již z důvodu procesní ekonomie samostatně nerozhodoval o žádosti stěžovatele o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

[25.] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. května 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu