



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci **žalobce: Ing. Bedřich Chaloupka**, se sídlem Husova 13, Plzeň, správce konkursní podstaty úpadce HODETA, spol. s.r.o., se sídlem Masarykova 415, Domažlice, zastoupeného JUDr. Karlem Uhlířem, advokátem se sídlem Husova 13, Plzeň, proti **žalovanému: Finanční úřad v Domažlicích**, se sídlem Msgre. B. Staška 265, Domažlice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2008, č. j. 45683/08/118920/0511, ve věci přeplatku na dani z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 1. 2009, č. j. 30 Ca 104/2008 - 35, ve znění opravného usnesení ze dne 9. 3. 2009, č. j. 30 Ca 104/2008 - 47,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Včas podanou kasační stížností se žalovaný Finanční úřad v Domažlicích (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 30. 6. 2008, č. j. 45683/08/118920/511, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím nebylo vyhověno reklamaci proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 5. 6. 2008, č. j. 44594/08/118920/0511, 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. Přeplatek vznikl vyměřením daňové povinnosti – nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty v průběhu konkursního řízení a byl použit na úhradu nedoplatku na dani z příjmů právnických osob – pohledávky za podstatou (účinky konkursu nastaly dne 23. ledna 2007).

Krajský soud vycházel z judikatury Ústavního soudu [např. nálezy ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, ze dne 20. 12. 2005, sp. zn. II. ÚS 35/05, ze dne 31. 7. 2006, IV. ÚS 408/05 (všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>)]. Krajský soud uvedl, že ze shora uvedené judikatury jednoznačně vyplývá, že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Jako takové má proto přednost před obecnou úpravou, obsaženou v zákoně o správě daní a poplatků. Za ústavně konformní interpretaci byla zvolena interpretace respektující základní práva jednotlivých subjektů před interpretací upřednostňující zájem státu. Po prohlášení konkursu je vyloučeno, aby správce daně jakkoliv kompenzoval nedoplatky a přeplatky na daních, opačný postup je nepřipustným veřejnoprávním započtením na majetek patřící do podstaty. Pokud by tak správní orgány činily, vytvořily by nerovné postavení účastníků v konkursním řízení, neboť jejich postupem by došlo k odčerpání finančních prostředků z konkursní podstaty na úkor ostatních věřitelů. Tím by byl porušen také § 2 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání, neboť by došlo ke zvýhodnění státu oproti ostatním věřitelům úpadce.

Krajský soud zdůraznil, že pro konkursní a vyrovnací řízení zahájená před účinností insolvenčního zákona se 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). Úprava provedená zákonem č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb. a další související zákony (dále jen „zákon č. 296/2007 Sb.“), která mimo jiné novelizovala zákon o správě daní a poplatků, se žádným způsobem nedotkla zákazu kompenzace vyplývajícího ze zákona o konkursu a vyrovnání a to ze tří zásadních důvodů.

Stručně lze tyto důvody shrnout tak, že § 40a a § 40b zákona o správě daní a poplatků se žádným způsobem nedotýkají konkursního řízení, neboť jsou navázány na řízení insolvenční. Citovaná ustanovení pouze modifikují postup při aplikaci ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, přičemž uvedené ustanovení je v průběhu konkursního řízení dle jednoznačné judikatury Ústavního soudu neaplikovatelné. Postup, který aplikovaly na souzenou věc správní orgány, je navíc postupem retroaktivním.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu spočívající v nesprávném posouzení a výkladu čl. XXVII a čl. XXVIII zákona č. 296/2007 Sb., účinného od 1. 1. 2008. Podle čl. XXVIII zákona č. 296/2007 Sb., který má povahu přechodného ustanovení, se tento zákon použije i v případě správy daní související s řízením, které bylo zahájeno a pravomocně neskončeno podle zákona o konkursu a vyrovnání, před dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. V otázce vrácení daňových přeplateků platí zásada, že jsou-li splněny podmínky dané daňovým zákonem, je možno přeplatek vrátit zpět do majetkové podstaty, přičemž tyto podmínky vyplývají z ustanovení § 59 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ustanovením § 64 zákona o správě daní a poplatků. Zákon č. 296/2007 Sb. podmínky vratitelnosti přeplatku nově vymezil v ustanovení § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

V souladu s výše uvedeným přechodným ustanovením se aplikace § 40a, § 59 a § 64 zákona o správě daní a poplatků použije i v případě správy daní související s řízením, které bylo zahájeno a pravomocně neskončeno podle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, zahájeným do 31. 12. 2007 a probíhajícím i po 1. 1. 2008. Správci daně mají své pravomoci jasně dané zákonem a není na jejich úvaze posoudit, jak dalece je vůle zákonodárce ústavně konformní a obhajitelná.

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

Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

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 přihlídnout 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 přeplatků na dani z přidané hodnoty na nedoplatek na dani z příjmů právnických osob, kdy jak přeplatek, tak 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 poplatků, 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 a zcela se ztotožňuje s názorem krajského soudu o neaplikovatelnosti daného ustanovení.

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 § 40a 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, jakož 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 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 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.

Posouzení přípustnosti takového započtení odvisí od konkrétní pozitivněprávní úpravy, 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 odpovědí, zda za takový zvláštní právní předpis obsahující nepřipustnost 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 nota bene 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 dovedl, že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem zakotvujícím nepřipustnost 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 ničeho změnit ani nová úprava ustanovení § 40a zákona o správě daní a poplatků ani přechodné ustanovení k zákonu o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud dospěl v posuzované věci ke stejnému závěru jako krajský soud. Právní úprava provedená zákonem o správě daní a poplatků, tj. včetně ustanovení § 40a cit. 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 obejití 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 nemohl dospět k jinému závěru, než k tomu, že kasační stížnost není důvodná a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 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, žalobci pak žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 4. června 2009

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu