

POLEMKA

Několik poznámek k článku JUDr. Evy Dlabalové
nazvaném „Účinky prohlášení konkurzu versus daňové řízení“

Zdeňka Prudilová Koníčková*

JUDr. Eva Dlabalová se ve shora uvedeném článku pokusila nastínit problematiku daňového řízení v případě, kdy se daňový subjekt stane úpadcem. Nepochybně lze s autorkou předmětného článku souhlasit v tom, že konkursní řízení stejně jako řízení daňové je řízením spleťtým, přičemž ještě donedávna neexistoval jednotný náhled soudů na vztah zákona o konkurzu a vyrovnání k zákonu o správě daní a poplatků. Nevyjasněnost vzájemného vztahu obou předpisů se v praxi projevovala především v odpovědi na otázku, zda bylo a je možné, aby správce daně po prohlášení konkursu prováděl zápočty, tedy konkrétně, zda je v souladu s právním řádem obvyklá praxe finančních úřadů, které v případě, že úpadci vznikne po prohlášení konkursu právo na vrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, tento nadměrný odpočet započtou vůči existujícím nedoplatkům na této dani či dokonce na jiné dani.

Ještě předtím než se pustíme do vyřešení nastí-

něného problému bych chtěla upřesnit některé právní názory prezentované JUDr. Dlabalovou.

JUDr. Dlabalová v článku uvádí, že „*Okamžikem vyvěšení usnesení o prohlášení konkursu na úřední desce soudu se z dlužníka stává úpadce, který již ztrácí možnost disponovat volně se svým majetkem. Majetek úpadce tímto okamžikem začíná představovat konkursní podstatu, přičemž oprávnění nakládat s majetkem podstaty přechází na správce.*“ K tomuto názoru bych chtěla doplnit, že problematika majetku konkursní podstaty a jeho vymezení je upravena v ustanovení § 6 ZKV, a to tak, že konkursní podstatu tvoří toliko majetek podléhající konkursu, s tím, že konkurs se týká majetku, který patřil dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého nabyl za konkursu. Do podstaty však nenáleží majetek, jehož se nemůže týkat výkon rozhodnutí, přičemž z konkursu není vyloučen majetek sloužící podnikatelské činnosti. Za podmínek uvedených v zákoně o konkurzu a vyrovnání může

* Mgr. Zdeňka Prudilová Koníčková, Nejvyšší soud Brno

být součástí majetku konkursní podstaty i majetek jiných osob, zejména těch, které jej nabyly na základě neúčinných právních úkonů dlužníka. Z dikce § 6 ZKV tak nepochybně vyplývá, že do majetku konkursní podstaty nebude spadat veškerý dlužníkův majetek, konkrétně se např. bude jednat o věci, jež ve smyslu ustanovení § 322 OSŘ nemohou být předmětem výkonu rozhodnutí, přičemž k takovým věcem dlužník prohlášením konkursu na svůj majetek neztrácí dispoziční oprávnění. Lze tedy shrnout, že dlužník neztrácí možnost disponovat s veškerým svým majetkem, ale pouze s tou částí majetku, která bude tvořit konkursní podstatu.

JUDr. Dlabalová v části zabývající se problematikou přerušení řízení uvedla názor JUDr. Steinera¹ na to, že „Pokračování v řízení po jeho přerušení vyvolává zároveň i nutnost změny původní žaloby, a to buď v osobách účastníků (na místě úpadce tu vystupuje konkursní správce) anebo v samotném předmětu řízení, k níž dochází změnou žaloby na plnění v žalobu na určení. V případě změn v právním důvodu původní žaloby půjde zase o žalobu zcela novou.“

Ustanovení § 14 odst. 1 písm. c) ZKV určuje, že řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do konkursní podstaty nebo které mají být uspokojeny z tohoto majetku, jejichž účastníkem je úpadce, se přerušují, ledaže jde o trestní řízení (v němž však nelze rozhodnout o náhradě škody), o řízení o výživném nezletilých dětí, o řízení o výkon rozhodnutí; s výjimkou řízení o pohledávkách, které je třeba přihlásit v konkursu (§ 20), lze v řízení pokračovat na návrh správce, popřípadě ostatních účastníků řízení a správce se stává účastníkem řízení místo úpadce.

K problematice ustanovení § 14 odst. 1 písm. c) ZKV je nejprve třeba uvést, že v případě, kdy po té, co bylo řízení prohlášením konkursu přerušeno (o čemž se nevydává žádné rozhodnutí, neboť řízení je přerušeno ze zákona²) a je správcem konkursní podstaty či dalším účastníkem řízení (s výjimkou úpadce samotného) podán návrh na pokračování v řízení, soud v řízení automaticky pokračuje. O pokračování v řízení soud nevydává žádné usnesení, stejně jako nevydává usnesení o změně účastníků, neboť správce konkursní podstaty se automaticky stává účastníkem řízení namísto úpadce, a to z titulu, že úpadce prohlášením konkursu ztratil dispoziční oprávnění k majetku konkursní podstaty, jestliže přerušené řízení bylo řízením o nárocích, které se ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. c) týkaly majetku patřícího do konkursní podstaty. K nahrazení úpadce správcem konkursní podstaty u řízení, která se prohlášením konkursu přerušují,

v nichž však lze na návrh k tomu oprávněné osoby pokračovat, nedochází ke dni přerušení řízení, nýbrž ke dni podání návrhu na pokračování v řízení. Jak vyplývá z ustanovení § 14 odst. 1 písm. c) ZKV nelze pokračovat v řízeních, v nichž se jedná o pohledávkách, které je třeba přihlásit v konkursu. Pro doplnění je třeba uvést, že se přerušují pouze řízení, jichž se dlužník účastní, nikoliv však řízení, v nichž je jednáno o nárocích, které se týkají majetku patřícího do podstaty nebo které mají být z tohoto majetku uspokojeny, avšak v nichž dlužník není účastníkem řízení³. Rovněž je třeba připomenout, že v případě, kdy úpadce byl jedním z více samostatných společníků (např. žalovaných) nemá prohlášení konkursu žádný dopad na ostatní samostatné společníky a vůči nim zůstává původní řízení nepřerušeno, tedy jinými slovy běží lhůty, konají se soudní roky atd.⁴

K problematice započtení je možno uvést, že zákon o konkursu a vyrovnání v ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) toliko určuje, že započtení na majetek patřící do podstaty není možné. I když citované ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání je kusé, nelze pochybovat o tom, že vyjadřuje jednoznačný úmysl, a to zamezit po dobu konkursu jakýmkoliv zápočtům, které by se týkaly majetku patřícího do konkursní podstaty, a to proto, že by případné zápočty na majetek konkursní podstaty vedly ke zvýhodnění některých konkursních věřitelů na úkor ostatních věřitelů, což by bylo v přímém rozporu s cílem konkursu uvedeným v ustanovení § 2 odst. 3 ZKV, jež stanoví, že cílem konkursu a vyrovnání je dosáhnout poměrného uspokojení věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu, a to za podmínek stanovených zákonem o konkursu a vyrovnání.

JUDr. Dlabalová z ustanovení § 59 odst. 6 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nesprávně dovozuje, že postup správce daně ve smyslu citovaného ustanovení zákona o správě daní a poplatků není zakázaným započtením pohledávek, ale že se spíše jedná o jakýsi způsob zúčtování plateb. Tento svůj názor pak opírá o rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 21. prosince 1998, č.j. 24 Co 158/96-28 a o rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 2. listopadu 2000, sp.zn. 44 Ca 96/99. Jelikož až do 19. září 2001, neexistovalo rozhodnutí vyššího soudu, resp. Nejvyššího soudu k otázce oprávněnosti provádění zápočtů finančními úřady po prohlášení konkursu, jež by sjednotilo rozmanitý přístup jednotlivých krajských soudů k předmětné problematice, byl právní názor zastávaný JUDr. Dlabalovou u pracovníků finančních úřadů právním názorem převažujícím. Nicméně Nejvyšší

¹ STEINER, V.: Zákon o konkursu a vyrovnání – komentář, 2. vydání, Linde Praha, a.s., 1996, str. 99.

² K tomu srovnej usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. května 2000, sp. zn. 20 Cdo 340/2000, uveřejněné v časopise Soudní judikatura č. 11, ročník 2000, pod číslem 122.

³ K tomu srovnej rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 32 Cdo 2584/98.

⁴ K tomu srovnej usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. října 2001, sp. zn. 29 Odo 177/2001.

soud usnesením ze dne 19. září 2001, sp. zn. 29 Odo 532/2001, situaci změnil tím, že zcela jednoznačně stanovil, že po prohlášení konkursu nelze provádět zápočet na majetek konkursní podstaty, a to ani v případě, že to zákon o správě daní a poplatku připouští.

Nejvyšší soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že podle ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV má prohlášení konkursu na majetek dlužníka ode dne vyvěšení usnesení o prohlášení konkursu na úřední desce soudu (srov. § 13 odst. 4, větu první, ZKV) i ten účinek, že započtení na majetek patřící do podstaty není přípustné. Přitom je lhostejné, že započtením by se pohledávky střetly (a zanikly) již v době před prohlášením konkursu; rozhodující je, že počínaje dnem prohlášení konkursu již nelze započtení provést.

Uvedené platí i pro daňové pohledávky. Vznikne-li tedy úpadci nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, nesmí být za trvání konkursu použit k úhradě jiných daňových nedoplatků, i když by to jinak (mimo konkurs), bylo možné (postupem dle § 37a zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty a § 64 zákona o správě daní a poplatků). Jelikož nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hod-

noty je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem (státem, reprezentovaným správcem daně) a pohledávky úpadce jsou (ve shodě s ustanovením § 6 ZKV) součástí majetku jeho konkursní podstaty (srov. též důvody rozhodnutí uveřejněného pod číslem 20/2000 Sbírký soudních rozhodnutí a stanovisek) je tento úpadcův dlužník povinen vrátit příslušnou částku do konkursní podstaty. Na tomto závěru ničeho nemění okolnost, že úpadcův dlužník má sám za úpadcem pohledávky, které přihlásil nebo byl povinen přihlásit do konkursu (srov. § 20 ZKV). Postup podle § 64 zákona o správě daní a poplatků by totiž za trvání konkursu měl právě charakter nepřipustného započtení.

Jak vyplývá z odůvodnění předmětného rozhodnutí Nejvyššího soudu, nelze v žádném případě připustit, aby finanční úřady po prohlášení konkursu prováděly zápočty, neboť tento postup by byl v rozporu s ustanovením § 14 odst. 1 písm. i) ZKV. Pevně věřím, že dosud běžná praxe finančních úřadů bude na základě uvedeného rozhodnutí Nejvyššího soudu opuštěna, tak, aby nezákonným postupem finančních úřadů nebyli zkracováni jednotliví konkursní věřitelé.