



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **JUDr. J. S.**, proti žalovanému **Finančnímu úřadu ve Frýdku-Místku**, se sídlem Frýdek-Místek, Na Poříčí 3208, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2003, č. j. 132883/03/362913/2417, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 11. 2005, č. j. 22 Ca 107/2004-19,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 4. 9. 2003, č. j. 132883/03/362913/2417, žalovaný zamítl reklamaci žalobce proti rozhodnutí žalovaného o přeplatku ze dne 18. 8. 2003, č. j. 123714/03/362913/2417. Tímto rozhodnutím správce daně převedl z úřední povinnosti podle § 64 odst. 2 daňového řádu přeplatek na dani z přidané hodnoty vykázány ke dni 25. 7. 2003 ve výši 134 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků vykazaného ke dni 25. 7. 2003 se dnem úhrady 26. 7. 2003. V rozhodnutí o zamítnutí reklamace pak žalovaný uvedl, že za existence daňových nedoplatků nevzniká v souladu s § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, vratitelný přeplatek, a to i v případě plátce, u kterého byl prohlášen konkurs. Bylo tedy správně postupováno podle § 64 daňového řádu.

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 15. 11. 2005 zrušil rozhodnutí žalovaného s odůvodněním, že v daném případě byl konkurs na majetek úpadce prohlášen usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 5. 2002, č. j. 8 K 11/2002-17, přeplatek na dani z přidané hodnoty vznikl za zdaňovací období měsíce červen 2003. Jednalo se

tak o pohledávku, která vznikla po prohlášení konkursu na majetek úpadce a je tedy ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání součástí konkursní podstaty. Podle § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání přitom započtení na majetek patřící do konkursní podstaty není přípustné. Toto ustanovení zakotvuje nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Postup podle § 64 daňového řádu za trvání konkursu tedy měl charakter nepřipustného započtení.

Proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též stěžovatel) včas kasační stížnost. Namítl, že přeplatek na dani z přidané hodnoty, vzniklý po prohlášení konkursu, byl použit v souladu s § 64 daňového řádu na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, který vznikl také až po prohlášení konkursu. Nejedná se proto o nepřipustné započtení na pohledávku přihlášenou do konkursu a tedy zvýhodnění jednoho z věřitelů (státu), nýbrž o úhradu pohledávky za podstatou [§ 31 odst. 2 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání], která má favorizované postavení a neuspokojuje se poměrně v konkurenci s pohledávkami jiných věřitelů, nýbrž ji lze uspokojit v souladu s § 31 zákona o konkursu a vyrovnání kdykoliv v průběhu konkursního řízení. Teze o nežádoucí zvýšené ochraně práv státu jako vlastníka a jeho zvýhodnění vůči ostatním věřitelům, o které se ve svých nálezech opírá Ústavní soud, proto nelze aplikovat. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

Žalobce důvodnost kasační stížnosti popřel a uvedl, že počínaje dnem prohlášení konkursu na majetek dlužníka již nelze provést započtení na majetek patřící do konkursní podstaty. Zákaz započtení tak má absolutní povahu. Pohledávky za podstatou lze sice uspokojit kdykoli v průběhu konkursního řízení, avšak pouze za splnění dvou podmínek: musí se jednat o pohledávky vzniklé po prohlášení konkursu a současně o tomto uspokojení (nakládání s majetkem podstaty) může rozhodovat výhradně správce konkursní podstaty a nikoli věřitel. Proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost nedůvodnou.

Předestřeným právním sporem zde je otázka zákonnosti postupu správce daně při převedení přeplatku na dani vzniklého po prohlášení konkursu na úhradu daňového nedoplatku vzniklého taktéž po prohlášení konkursu (pohledávka za podstatou).

V daném případě nutno souhlasit se žalovaným v tom, že po prohlášení konkursu mají daňové pohledávky vzniklé před jeho prohlášením odlišný právní režim od daňových pohledávek vzniknuvších po jeho prohlášení.

Daňový nedoplatek vzniklý před prohlášením konkursu je nutno řádně přihlásit (§ 20 zákona o konkursu a vyrovnání) a lze ho uspokojit jenom podle pravomocného rozvrhového usnesení, a to poměrně v konkurenci s ostatními pohledávkami.

Daňové povinnosti po prohlášení konkursu vznikají tehdy, provozuje-li správce konkursní podstaty v souladu s § 18a odst. 2 a 3 zákona o konkursu a vyrovnání podnik úpadce, popř. vznikají v souvislosti s udržováním a správou konkursní podstaty. Tyto daňové povinnosti úpadce plní podle § 14a odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání správce konkursní podstaty. Jak vyplývá z § 31 odst. 2 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání, mají daňové pohledávky vzniklé po prohlášení konkursu povahu pohledávek za podstatou.

Tyto mimorozvrhové pohledávky se nepřihlašují do konkursu, nepodléhají ani přezkumnému jednání a lze je uspokojit kdykoliv v průběhu konkursního řízení, a to v plné výši. Pokud by nebyly uspokojeny v průběhu konkursního řízení, uspokojí se spolu s dosud neuspokojenými pracovními nároky podle pravidel stanovených v § 32 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání v rámci rozvrhu; teprve jejich plné uspokojení je předpokladem pro to, aby mohly být uspokojovány v rámci rozvrhu pohledávky první a druhé třídy. Daňové pohledávky vzniklé po prohlášení konkursu tedy mají oproti pohledávkám ostatních věřitelů, vzniklým před prohlášením konkursu, favorizované postavení, neboť se neuspokojují poměrně v konkurenci s těmito ostatními pohledávkami, ale mimo rozvrh a zásadně v plné výši.

Rozdílnost v právním režimu zmíněných typů pohledávek se však nijak nedotýká aplikace § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, tedy zákazu započtení na majetek patřící do podstaty. Jak správně uvedl již krajský soud, majetek podléhající konkursu tvoří konkursní podstatu. Konkurs se přitom týká majetku, který patřil dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého nabyl za konkursu (§ 6 odst. 1, 2 zákona o konkursu a vyrovnání).

Jinými slovy i daňový přeplatek vzniknuvší za trvání konkursu náleží do konkursní podstaty a na tento majetek patřící do podstaty nelze započíst, a to zcela bezpochyby bez ohledu na to, zda daňová pohledávka, se kterou se předmětný přeplatek měl setkat, vznikla před či po prohlášení konkursu.

Možnost uspokojovat pohledávky za podstatou kdykoli v průběhu konkursního řízení (§ 31 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání) v žádném případě neznamená pominutí účinků prohlášení konkursu dle § 14 téhož zákona. V souladu s odstavcem 1 písm. a) tohoto ustanovení je s majetkem podstaty oprávněn nakládat pouze správce konkursní podstaty a stejně tak není přípustné započtení na majetek patřící do podstaty [odst. 1 písm. i) předmětného ustanovení]. Nutno dodat, že libovůle správce konkursní podstaty při uspokojování pohledávek za podstatou není bezbřehá, ale je samozřejmě omezena kogentními ustanoveními zvláštních předpisů (nedopadajícími nicméně na daný případ) a dále též např. limity trestněprávní odpovědnosti.

Žalovaný se pak mýlí, pokud tvrdí, že na celou věc nelze aplikovat závěry Ústavního soudu ohledně vzájemného vztahu § 40 odst. 11, § 59 odst. 3 písm. e), § 64 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, vycházející ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva. Z již ustálené judikatury Ústavního soudu k této právní otázce (zejména náleze ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04; dále též např. náleze ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05, náleze ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02) plyne jednoznačný právní názor, který je možno 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.*“ Přitom z odůvodnění těchto nálezu není nijak patrné, že by se jejich *ratio decidendi*, tedy potvrzení speciality § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání vůči výše uvedeným ustanovením daňového řádu a tedy zákaz započtení i daňových (veřejnoprávních) pohledávek v průběhu konkursu nemělo vztahovat na případy, kdy daňový nedoplatek je zároveň pohledávkou za podstatou.

K závaznosti právních názorů Ústavního soudu se pak opakovaně (srov. zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11.1.2006, č. j. 2 Afs 66/2004-53, www.nssoud.cz) podává, že celý vnitrostátní právní řád je založen na principu vnitřního souladu a hierarchického uspořádání. Tato základní maxima musí být nazírána jako dominující hledisko při výkladu jeho jednotlivých součástí. Je proto chybný takový náhled na právní řád, který jeho jednotlivé vrstvy vnímá relativně izolovaně, a to z hlediska materiálního i formálního. V tomto kontextu se jeví velmi významným čl. 95 Ústavy, který lze – mimo jiné – vnímat též jako potvrzení zmíněné hierarchie právního řádu a jako prostředek komunikace mezi Ústavním soudem na straně jedné a mezi soudy obecnými na straně druhé. Především z něj lze dovodit, že obecné soudy (mezi něž v tomto smyslu a se značným zjednodušením patří i Nejvyšší správní soud) jsou při svém rozhodování vázány nejen zákonem, nýbrž také ústavním pořádkem (*argumentum a minori ad maius*). Právě v tomto kontextu vystupuje do popředí funkce Ústavního soudu, kterou je podle čl. 83 Ústavy ČR ochrana ústavnosti. Ústavní soud je tedy 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 souladný s ústavností, a to ve smyslu výslovného znění konkrétních ústavních norem i ústavních principů a hodnot, nezřídka v ústavních textech *expressis verbis* nevyjádřených. Teprve pokud takový výklad možný není, je namístě protiústavní ustanovení právních předpisů k tomu příslušným mechanismem odstranit. V tomto kontextu viděno, jestliže Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. V podmínkách právního státu je proto nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasně seznatelné judikatury Ústavního soudu – s odvoláním na dikci zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za protiústavní.

Jakkoliv tedy se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precedentálního práva, jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil. Setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu proto nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkové a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech, jejichž demonstrativní nástin byl proveden výše. V daném případě však Nejvyšší správní soud podmínky pro takový odklon nenašel.

Nadále je tedy nutno používat výhradně závěry Ústavního soudu k problematice vracení daňových přeplatků za současné existence daňových nedoplatků v průběhu konkursu (ke vztahu judikatury Ústavního soudu a stanovisek Nejvyššího správního soudu

srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004-44, a ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004-50, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud tedy shledal stěžovatelovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalobci, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nepožadoval.

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

V Brně dne 18. října 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu