



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **JUDr. M. L., správce konkursní podstaty úpadce K., a. s.**, zastoupený Mgr. Gabrielou Beckertovou, advokátkou se sídlem Praha 1, Žitná 47, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2004, č. j. 28 Ca 769/2002 - 33,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobci **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 9. 9. 2002, č. j.: FŘ 6824/15/02 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 2. 4. 2002, č. j.: 92576/02/009513/7548, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 2. 4. 2002, č. j.: 92576/02/009513/7548, o zamítnutí žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 2.437,- Kč. Stěžovatel svůj postup zdůvodnil tím, že nevznikl vratitelný přeplatek ve smyslu § 37a zákona č. 558/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“), neboť správce daně na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty daňového subjektu evidoval nedoplatek.

Kasační stížnost je podána z důvodů uvedených podle § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel namítá, že městský soud nerespektoval novelu zákona o dani z přidané hodnoty účinnou od 1. 4. 2000 (zákon č. 17/2000 Sb.), kterou byla provedena změna ustanovení § 37a zákona o dani z přidané hodnoty. I když z důvodové zprávy vyplývá, že zákonodárce měl novelizaci na mysli, jako by režim nepřipustnosti pohledávek vylučoval, městský soud dospěl k závěru, že tento výklad není přímo v zákoně uveden a tudíž není možný při použití ústavně konformního výkladu všech dotčených ustanovení.

Stěžovatel je toho názoru, že zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“) a zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) jsou zákony stejné právní síly a každý z nich upravuje zcela jiný typ řízení. V daňovém řízení je podle stěžovatele správce daně povinen postupovat podle daňového řádu. Podle § 37a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu a to i v případě prohlášení konkursu. Přeplatek je pak definován v § 64 odst. 1 daňového řádu jako částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství. Z dalších ustanovení § 64 daňového řádu pak vyplývá, že takto vyčíslený přeplatek není samočinně přeplatkem vratitelným, který musí správce daně vyplatit daňovému subjektu, neboť daňový subjekt má právo na vrácení přeplatku jen tehdy, pokud tento přeplatek činí více než 50 Kč a daňový subjekt nemá současně nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatní-li podle § 64 odst. 2 daňového řádu požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. V daném případě osobní daňový účet daně z přidané hodnoty žalobce vykazoval nedoplatek, a proto vyměřený nadměrný odpočet za zdaňovací období duben 2001 se nestal přeplatkem vratitelným a žalobce neměl nárok na jeho vyplacení, a přeplatek tedy nebyl pohledávkou žalobce.

Ohledně otázky započtení přeplatku na úhradu nedoplatku po dni prohlášení konkursu stěžovatel uvádí, že započtení dvou pohledávek se děje na základě dobrovolnosti, tj. na základě vlastního rozhodnutí věřitele. V posuzovaném případě však podle stěžovatele správce daně neměl jinou možnost než postupovat v souladu s daňovým řádem. Správce daně použil vyměřený nadměrný odpočet na úhradu nedoplatku na téže dani v souladu s § 59 odst. 5 daňového řádu. Zákon o konkursu a vyrovnání ani daňový řád nespecifikuje použití přeplatku na úhradu nedoplatku na téže dani jako „započtení pohledávek“. Stěžovatel dále namítá, že nelze aplikovat § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, který stanoví, že není možné započtení na majetek patřící do podstaty, jelikož k započtení však může dojít jen mezi existujícími vzájemnými pohledávkami, což se však v posuzovaném případě nestalo. Jestliže přeplatek na dani je pohledávkou daňového subjektu jen tehdy, jednalo-li se o vratitelný přeplatek, pak postup správce daně, který přeplatek použil na úhradu nedoplatku na téže dani, není započtením podle citovaného ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání, neboť zde nejsou vzájemné pohledávky, protože oproti pohledávce správce daně (nedoplatku na dani) chybí pohledávka daňového subjektu (vratitelný přeplatek).

Postup správce daně podle § 64 daňového řádu ve vztahu k žalobci po prohlášení konkursu není v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, neboť se podle stěžovatele nejedná o nepřipustnou kompenzaci. Stěžovatel konstatuje, že vyměřený nadměrný odpočet nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu, neboť by se jednalo o neopodstatněný zásah do veřejnoprávního daňového řízení a o zákonem nedovolené rozšiřování konkursní podstaty na úkor příjmů státního rozpočtu. Stěžovatel má

rovněž za to, že zákon o konkursu a vyrovnání na rozdíl od daňového řádu je normou soukromého práva a upravuje uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku. Podle stěžovatele je nutné především vycházet ze skutečnosti, zda se jedná o vratitelný přeplatek, což v daném případě splněno nebylo.

II.

Žalobce ke kasační stížnosti vyjádření nepodal.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Důvod uvedený pod písm. a) citovaného ustanovení (tvrzenou nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem), spatřuje stěžovatel v tom, že městský soud nerespektoval a nesprávně interpretoval ustanovení § 37a zákona o dani z přidané hodnoty po změně provedené zákonem č. 17/2000 Sb., kterým se mění zák.č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a o změně zák.č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

IV.

Z obsahu správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Dne 26.3.1998 byl usnesením Krajského obchodního soudu v Praze č. j. 91 K 63/9 - 77 prohlášen konkurz na majetek dlužníka K., a. s. a správcem konkursní podstaty byl ustanoven žalobce.

Městský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že zákon o konkursu a vyrovnání o konkursu a vyrovnání a daňový řád upravují rozdílné právní režimy a postupy, přičemž pro případ, kdy připadá v úvahu jejich souběžná aplikace jsou stanovena zvláštní pravidla, která je nutno vyložit ústavně konformním způsobem. Postup podle daňového řádu po dobu trvání konkursu je dotčen omezeními plynoucími ze zákona o konkursu a vyrovnání vyjádřenými předně v § 14 tohoto zákona. Žádný z věřitelů, tedy ani správní orgán, nemůže provádět zápočet vlastních pohledávek proti majetku konkursní podstaty, neboť by tím došlo k zkrácení ostatních věřitelů. Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je třeba vztahovat i na daňové pohledávky. Vznikl-li úpadci nárok na vrácení přeplatku na dani, nelze jej za trvání konkursu použít k úhradě daňových nedoplatků poplatníka, i když by to jinak možné bylo postupem podle § 37 a zákona č. 558/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a § 64 daňového řádu. Nárok na vrácení přeplatku na dani je pohledávkou úpadce za dlužníkem, jímž je v tomto případě stát reprezentovaný správcem daně, a jako takový je součástí konkursní podstaty. Stát jako úpadcův dlužník je proto povinen vrátit příslušnou částku do konkursní podstaty. Na tom podle městského soudu nemění nic ani skutečnost, že úpadcův dlužník má za úpadcem pohledávky, které přihlásil nebo byl povinen přihlásit do konkursu. Postup stěžovatele podle § 64 daňového řádu za trvání konkursu označil městský soud za nepřipustný.

Městský soud dále v odůvodnění posuzoval změnu ustanovení § 37a provedenou zákonem č. 17/2000 Sb., kterým se mění zák.č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a o změně zák.č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, spočívající v tom, že se za stávající slova § 37a odst. 1: „*Pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do třiceti dnů od vyměření nadměrného odpočtu*“, vložila slova „*a to i v případě prohlášení konkursu*“. Konstatoval, že důvodová zpráva tuto změnu vysvětluje tak, že se jí legislativně upřesňuje, že se i v průběhu konkursu použije vyměřený nadměrný odpočet na úhradu nedoplatků všech daní; pokud vznikne vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí v konkursu do třiceti dnů. Dospěl však k závěru, že soud je vázán zákonem a při výkladu a použití zákona musí vycházet z toho, co zákonodárce v zákoně uvedl, a nikoli z toho, co snad uvést chtěl, ale do zákona nevtělil. Městský soud z toho vyvodil, že naznačený výklad § 37a odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o daních z přidané hodnoty není možný při použití ústavně konformního výkladu všech dotčených ustanovení.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Problematickou projednávanou v rámci této kasační stížnosti, tj. především právní otázkou vztahu § 64 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání (přípustnosti použití přeplatku na dani, vzniklého po prohlášení konkursu na úhradu nedoplatku daně, vzniklé před prohlášením konkursu) se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44 a dále v rozsudku ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004 - 50 (www.nssoud.cz). Dospěl přitom k právnímu názoru, kterým revidoval své stanovisko ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003 (stanovisko bylo zveřejněno pod č. 215/2004 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud v těchto rozhodnutích nejprve posuzoval nesoulad mezi shora označeným stanoviskem a právním názorem Ústavního soudu a uzavřel, že správní soudy (včetně Nejvyššího správního soudu) jsou povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor Ústavního soudu, byť zmiňované stanovisko Nejvyššího správního soudu nebude nahrazeno žádným novým stanoviskem ani rozhodnutím rozšířeného senátu. Konstatoval přitom, že setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako narušenou postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech. Nejvyšší správní soud proto v těchto skutkově a právně obdobných věcech respektoval právní názor Ústavního soudu a ztotožnil se s nálezem ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 (a nepřímo také nálezem ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02). *Ratio decidendi* zmíněného nálezu lze shrnout tak, že „*ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřipustnost 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*“. Výše uvedený právní názor byl potvrzen i dalšími nálezy Ústavního soudu, a sice ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05, ze dne 20. 12. 2005, sp. zn. II. ÚS 35/05, ze dne 18. 1. 2006, sp. zn. III. ÚS 41/05 a sp. zn. 658/04 a ze dne 23. 2. 2006, sp. zn. III. ÚS 208/05.

Zákon o správě daní a poplatků a zákon o konkursu a vyrovnání sledují odlišné cíle, proto také při vzájemném srovnání jejich ustanovení a snaze vyložit je v souladu se smyslem a účelem toho zákona, jehož jsou součástí, je možný různý výklad. Tam, kde zákon připouští dvojí výklad, je třeba upřednostnit ten, který je co nejvíce souladný s ústavním pořádkem. Městský soud v tomto případě nepochybil, pokud se ztotožnil s ústavně konformní interpretací (obsaženou v citovaném právním názoru Ústavního soudu) § 40 odst. 11 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, podle níž daňové řízení v souladu s § 40 odst. 11 daňového řádu probíhá (nepřerušuje se), ale okamžikem prohlášení konkursu pro něj platí omezení stanovená zákonem o konkursu a vyrovnání, včetně zákazu započtení. Převod přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku je v rozporu s kogentní normou § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a nerespektuje cíl tohoto zákona, stanovený v jeho § 2 odst. 3, tj. poměrné uspokojení věřitelů z dlužníkovy majetku, čímž dochází k neodůvodněnému zvýhodnění jednoho z věřitelů, tj. státu.

Nelze přisvědčit stěžovateli, pokud namítá, že městský soud nerespektoval novelu zákona o dani z přidané hodnoty účinnou od 1. 4. 2000 (zákon č. 17/2000 Sb.), kterou byla provedena změna ustanovení § 37a zákona o dani z přidané hodnoty. Městský soud vycházel - jak vyplývá z odůvodnění - z ustanovení § 37a po změně provedené zákonem č. 17/2000 Sb. a posuzoval i důvodovou zprávu, která tuto změnu vysvětluje tak, že se jí legislativně upřesňuje, že se i v průběhu konkursu použije vyměřený nadměrný odpočet na úhradu nedoplatků všech daní; pokud vznikne vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí v konkursu do třiceti dnů. Městský soud dospěl k závěru, že naznačený výklad § 37a odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, obsažený v důvodové zprávě není možný při použití ústavně konformního výkladu všech dotčených ustanovení, dále zejména konstatoval, že soud je vázán zákonem a při výkladu a použití zákona musí vycházet z toho, co zákonodárce v zákoně uvedl, a nikoli z toho, co snad uvést chtěl, ale do zákona nevtělil.

Podle § 37a zákona o dani z přidané hodnoty po změně provedené zákonem č. 17/2000 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. 4. 2000, pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkursu. Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že po novele zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, provedené zákonem č. 17/2000 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. 4. 2000, je podmínka vratitelnosti přeplatku výslovně zakotvena i ve vztahu ke konkursnímu řízení. Podle stěžovatele je proto nutné především vycházet ze skutečnosti, zda se jedná o vratitelný přeplatek, přičemž dále konstatuje, že tato podmínka v posuzovaném případě nebyla splněna. K tomu Nejvyšší správní soud připomíná, že aplikační přednost podle citovaného nálezu Ústavního soudu má v daném případě § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání před úpravou obecnou, obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu. Pro výklad toho, co je vratitelným přeplatkem, se proto po prohlášení konkursu nepoužije již pouze ustanovení daňového řádu, ale především ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, tedy již výše zmíněný bezvýjimečný zákaz započtení. Pokud tedy po prohlášení konkursu vznikne úpadci přeplatek na dani, nemůže jej správce daně použít na úhradu daňového nedoplatku, neboť by se jednalo o nepřípustné započtení na majetek patřící do konkursní podstaty. V posuzovaném případě se proto jedná o vratitelný přeplatek a podle § 37a zákona o dani z přidané hodnoty se vrátí plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkursu. Dále není důvodná ani námitka stěžovatele, že vratitelný daňový přeplatek nemohl ani vzniknout, neboť správce daně použil přeplatek na dani v souladu s § 64 odst. 2 daňového

řádu k úhradě jiného daňového nedoplatku. Vzhledem k aplikační přednosti § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání nelze totiž v posuzovaném případě postupovat podle obecné úpravy obsažené v § 64 daňového řádu.

Ústavní soud k tomu v nálezu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02 konstatoval, že: „*potvrzením zvýhodněného postavení finančního úřadu, při uspokojování jeho pohledávek za úpadcem, dochází k odčerpávání finančních prostředků z konkursní podstaty na úkor všech ostatních věřitelů. ... Pokud by mělo být přijato výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek (reprezentujících určitý veřejný zájem), takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a mělo by být i obhajitelné. V českém právním řádu žádné ustanovení takové povahy nalézt nelze. ... Jednostranné započítávání, prováděné finančním úřadem, by v konečném důsledku vedlo k odčerpávání prostředků z konkursní podstaty a zákon o konkursu a vyrovnání by tím ztrácel svůj smysl.*“

Vložil - li zákonodárce za stávající znění § 37a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty: „*Pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do třiceti dnů od vyměření nadměrného odpočtu*“, slova „*a to i v případě prohlášení konkursu*“, nelze tuto změnu v žádném případě považovat za explicitní formulaci výhodnějšího postavení správců daně v uspokojování jejich pohledávek za úpadcem.

Dále je vhodné připomenout, že Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, vycházel mimo jiné i ze znění § 37a zákona o dani z přidané hodnoty po změně provedené zákonem č. 17/2000 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. 4. 2000, a dospěl k výše citovanému právnímu názoru.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že napadené rozhodnutí městského soudu odpovídá závěrům Ústavního soudu, jímž jsou konkrétně vyvráceny všechny vznesené kasační námitky.

VI.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

VII.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalobci náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 18. ledna 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu