



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **I. A. K.**, správce konkursní podstaty úpadce A. F. T., s. r. o., v likvidaci, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Děčíně**, se sídlem Řetězová 1369/2a, 405 39 Děčín I, proti rozhodnutí ze dne 16. 9. 2005, č. j. 114367/05/178913/6380, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 1. 2006, č. j. 15 Ca 207/2005-30,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Dne 16. 9. 2005 zamítl žalovaný reklamaci žalobce proti rozhodnutí o přeplatku téhož správního orgánu ze dne 1. 8. 2005, jímž byl podle § 64 odst. 2 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), převeden přeplatek úpadce na dani z příjmů právnických osob vykázány ke dni 1. 8. 2005 ve výši 338 850 Kč na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty vykázaného ke dni 1. 8. 2005 ve výši 144 230 Kč.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, v níž tvrdil, že dne 14. 7. 2005 byl na majetek úpadce usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem, č. j. K 17/2005-70, prohlášen konkurs. Započtení daňového přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně po prohlášení konkursu provedené

žalovaným je pak v rozporu s ustanovením § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, podle něhož je započtení na majetek patřící do konkursní podstaty nepřipustné. Krajský soud se plně ztotožnil s argumenty žalobce a v rozsudku ze dne 24. 1. 2006 napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil společně s rozhodnutím žalovaného o přeplatku ze dne 1. 8. 2005.

Žalovaný poté napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v jejímž doplnění namítl nesprávné posouzení právní otázky přípustnosti použití přeplatku daně z příjmů právnických osob na úhradu nedoplatku u jiné daně za situace, kdy je na účastníka řízení prohlášen konkurs. Žalovaný uvádí, že postupoval v souladu se stanoviskem pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003-225, s jehož závěry se ztotožňuje. Ačkoliv si žalovaný uvědomuje, že Ústavní soud vyslovil ve svých nálezech jiné právní závěry, Nejvyšší správní soud nevydal jiné stanovisko, kterým by bylo předchozí stanovisko změněno.

Dále se žalovaný domnívá, že v souladu s ustanovením § 40 odst. 11 daňového řádu se daňové řízení prohlášením konkursu nepřerušuje, a proto je správce daně povinen daňové řízení nadále vést bez ohledu na účinky prohlášení konkursu. Účinky prohlášení konkursu uvedené v § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb. (zákaz započtení) nedopadají na postup správce daně při vracení přeplatku na dani, protože se nejedná o speciální úpravu ve vztahu k daňovým zákonům. Postupuje-li správce daně podle daňových zákonů, nemůže se jednat o nepřipustné započtení, protože započtení je institutem soukromého práva a vztahuje se pouze na soukromoprávní pohledávky. Pokud by žalovaný postupoval jinak, došlo by k neodůvodněnému zvýhodnění úpadce (resp. jeho věřitelů) vůči ostatním daňovým subjektům, na které nebyl prohlášen konkurs, čímž by došlo k porušení zásady procesní rovnosti všech daňových subjektů ve smyslu ustanovení § 2 odst. 8 daňového řádu.

Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že argumentace výše uvedeným stanoviskem pléna Nejvyššího správního soudu nemůže obstát proti rozhodnutím Ústavního soudu, která zrušila rozsudky soudů z tohoto stanoviska vycházejících. V dalším poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Na úvod Nejvyšší správní soud poznamenává, že se problematikou započtení v daňovém řízení v případě prohlášení konkursu a závazností názoru Ústavního soudu v skutkově obdobných věcech již vícekrát zabýval, přičemž k podrobnější argumentaci odkazuje na rozsudek ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44. Postup žalovaného, kdy tvrdí, že je nutné se řídit stanoviskem Nejvyššího správního soudu k dané problematice započtení, které však bylo překonáno rozhodnutím Ústavního soudu, je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky. Ačkoliv Nejvyšší správní soud zaujal výše zmiňované stanovisko, ve kterém (stručně řečeno) dospěl k závěru, že započtení přeplatku daně jedné na nedoplatek daně druhé v daňovém řízení je možné i po prohlášení konkursu na daňový subjekt, byl tento názor zvrácen nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 (znovu potvrzeno i nálezem ze dne 23. 2. 2006, sp. zn. III. ÚS 208/05 a dalších), v němž Ústavní soud uvedl, 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.“ Oproti tomuto názoru Ústavního soudu stanovisko Nejvyššího správního soudu neobstojí.

Závaznost nálezu Ústavního soudu pro soudy obecné, mezi něž lze řadit i Nejvyšší správní soud, je nutné odvozovat především z článku 95 Ústavy, jenž potvrzuje skutečnost, že právní řád České republiky je hierarchicky uspořádan. Především z něj lze dovodit, že obecné soudy jsou při svém rozhodování vázány nejen zákonem, nýbrž také ústavním pořádkem (arg. 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 hlavní interpretátor 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. Jestliže pak 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. Opačný výklad, který by kupř. s odkazem na vázanost soudce zákonem podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR odmítal respektovat právní názor Ústavního soudu, by představoval logickou chybu, jelikož tato vázanost výkladem norem nadzákonné (ústavní) síly musí být pro soud při aplikaci jednoduchého práva určující. K odchylce od judikatury Ústavního soudu by mohl obecný soud 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. Argument žalovaného odkazující na stanovisko Nejvyššího správního soudu překonané konsistentní a jasnou judikaturou Ústavního soudu je proto v tomto ohledu ústavně nepřijatelný a krajský soud postupoval zcela v souladu s ústavním pořádkem, když respektoval názor Ústavního soudu a rozhodnutí žalovaného zrušil.

V tomto ohledu je dále nutné zmínit článek 2 odst. 2 Ústavy, podle něž státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. V souladu s výše uvedenou argumentací týkající se soudů pak z tohoto ustanovení Ústavy plyne, že správní orgány jsou vázány zákonem a tím spíše i ústavními předpisy, resp. že Ústavou a dalšími předpisy tvořícími ústavní pořádek České republiky jsou vázány nejenom orgány moci soudní, ale také orgány moci výkonné, mezi něž patří i žalovaný. Je-li pak Ústavní soud hlavní interpretátor Ústavy, je povinností správního orgánu se jeho názory řídit, neboť opačný postup by vedl k nepředvídatelnosti jeho rozhodnutí. Pokud přesto žalovaný vydá rozhodnutí, které je s výkladem Ústavy přijatým Ústavním soudem ve zjevném rozporu, nemůže očekávat jiný výsledek, než že takové rozhodnutí bude následně zrušeno soudem při soudním přezkumu rozhodnutí.

K otázce nahrazení stávajícího (překonaného) stanoviska Nejvyššího správního soudu stanoviskem novým pak lze uvést, že by se jednalo o ryze formální krok, neboť jednotliví soudci by při svém rozhodování byli zatíženi faktickým imperativním mandátem, způsobeným jasně vysloveným právním názorem Ústavního soudu. Ani předložení věci k rozhodnutí rozšířenému senátu není v této situaci možné, neboť rozhodování rozšířeného senátu nemá podle zákona místo tam, kde byl odlišný právní názor již vysloven ve stanovisku (§ 17 odst. 2 s. ř. s.), takže by takový krok bylo možno označit za *contra legem*, a dále tento postup odporuje smyslu citovaného ustanovení, kterým zjevně není formální narovnání právních názorů Nejvyššího správního soudu s názory Ústavního soudu. Rozhodování pléna a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu slouží ke sjednocování judikatury v určité otázce; to však nelze směšovat se závazností rozhodnutí Ústavního soudu. Správní soudy (včetně Nejvyššího správního soudu) jsou tedy povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat citovaný právní názor Ústavního soudu, byť zmiňované stanovisko Nejvyššího správního soudu nebude nahrazeno žádným novým stanoviskem ani rozhodnutím rozšířeného senátu.

V souladu s uvedeným názorem Ústavního soudu není možné dále akceptovat argumenty žalovaného ve věci samé. Úvaha žalovaného je totiž chybná v tom, že § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb. není předpisem speciálním k daňovým zákonům. Podle Ústavního soudu totiž „*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*“. V daném případě je tedy za úpravu obecnou nutno považovat ustanovení daňového řádu [§ 40 odst. 11, § 59 odst. 3 písm. e), § 64 odst. 2], které obecně regulují správu a proces vybírání daní; naopak úpravou zvláštní bude § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., který se v daňovém řízení uplatní pouze u subjektů, na které byl prohlášen konkurs. Řečeno jinak správce daně se obecně řídí daňovým řádem, avšak je-li na daňový subjekt prohlášen konkurs, musí současně zohlednit ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., které je nutno před daňovým řádem upřednostnit jako *lex specialis*. Jiné řešení nelze uplatnit: nelze dovodit, že obecnou úpravou pro daňové řízení je zákon č. 328/1991 Sb. (resp. jeho § 14 odst. 1 písm. i). Není možné ani akceptovat, že správce daně se tímto ustanovením vůbec nemusí řídit. Takový přístup by znamenal neodůvodněné zvýhodnění správce daně jako věřitele v konkursním řízení a ze zákonné úpravy nelze dovodit, že by úmyslem zákonodárce bylo nějakým způsobem správce daně v konkursním řízení zvýhodnit. Ústavní soud konečně dospěl k závěru, že takové zvýhodnění by bylo v rozporu s čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, tj. jednalo by se o nepřípustný zásah do vlastnického práva ostatních věřitelů.

Domnívá-li se žalovaný v této souvislosti, že nemožnost kompenzace v daňovém řízení v případě prohlášení konkursu je porušením procesní rovnosti mezi daňovými subjekty, na které konkurs prohlášen byl, a daňovými subjekty, na které konkurs prohlášen nebyl, mýlí se, neboť srovnává nesrovnatelné. Účelem konkursního řízení je uspokojit věřitele ekonomického subjektu, který je v úpadku a jehož další existence bez zásahu zvenčí by mohla znamenat narůstání následné újmy jeho věřitelům. Prohlášení konkursu a stanovení konkursního správce je mocenským zásahem státu, který posouvá ekonomický subjekt do zcela jiného režimu, než je ústavně zaručený režim svobodného podnikání. Rozhodovací činnost takového subjektu je podrobena doзору správce konkursní podstaty, který ve většině případů provádí úkony směřující mimo jiné i k zániku subjektu. Za těchto okolností není možné zásadu uvedenou v § 2 odst. 8 paušalizovat jako absolutní rovnost všech

daňových subjektů vždy a za všech okolností; s daňovým subjektem, na který byl prohlášen konkurs, nelze bez dalšího jednat jako se subjektem, na nějž konkurs prohlášen nebyl. Uvedený závěr navíc potvrzuje i zmíněná specialita § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb. vůči výše uvedeným ustanovením daňového řádu.

Námitku žalovaného, že se v případě postupu podle daňových zákonů nemůže jednat o započtení, neboť to je možné pouze u soukromoprávních pohledávek, vyvrací v již několikrát zmiňovaném rozhodnutí Ústavní soud. Pokud jsou příslušná zákonná ustanovení vykládána tak, že kompenzace daňových pohledávek je možná i po prohlášení konkursu na daňový subjekt, je Ústavní soud toho názoru, že *„není zachována spravedlivá rovnováha mezi požadavkem obecného zájmu na řádném placení daní a imperativem ochrany základních práv jednotlivce (čl. 11 odst. 1 Listiny). (...) Vycházeje ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, dospěl Ústavní soud k závěru, dle něhož ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek“*. V tomto smyslu je pak námitka žalovaného nedůvodná.

Žalovaný se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalobci pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 14. března 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu