



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 žalobkyně **JUDr. V. Z.**, zastoupené JUDr. Ladislavem Záděrou, advokátem se sídlem Nádražní 165, 702 00 Ostrava - Přívoz, proti žalovanému **Finančnímu úřadu Ostrava I**, se sídlem Jurečkova 2, 700 39 Ostrava – Moravská Ostrava, proti rozhodnutí ze dne 30. 6. 2004, č. j. 86887/04/388912/7024, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 1. 2006, č. j. 22 Ca 322/2004 - 25,

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.** Žalobkyni **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 30. 6. 2004 zamítl žalovaný reklamaci žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava I o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty vykázaného ke dni 20. 2. 2004 ve výši 9890 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou dle zvláštní sazby.

Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Ostravě, v níž uvedla, že dne 20. 12. 2000 byl na majetek úpadce usnesením Krajského soudu v Ostravě, sp. zn. 36 K 8/2000, prohlášen konkurs. Žalobkyně proto namítala nezákonnost rozhodnutí žalovaného s odkazem na ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, podle kterého je započtení na majetek patřící do konkursní podstaty nepřípustné. Dále poukázala na rozhodnutí Nejvyššího soudu, Nejvyššího správního soudu a na nález Ústavního soudu týkající se uvedené problematiky.

Krajský soud se plně ztotožnil s argumenty žalobkyně a v rozsudku ze dne 19. 1 2006 napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný poté napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítl nesprávné posouzení právní otázky přípustnosti použití přeplatku daně z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku u jiné daně za situace, kdy je na účastníka řízení prohlášen konkurs. Žalovaný především namítá, že podle § 40 odst. 11 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), se prohlášením konkursu daňové řízení nepřerušuje; správce daně je tedy povinen pokračovat v daňovém řízení bez ohledu na účinky prohlášení konkursu. Mimo jiné je správce daně povinen postupovat podle § 64 daňového řádu, který závazně určuje, kdy se jedná o přeplatek na dani vratitelný a kdy o přeplatek nevratitelný. Kdyby správce daně podle tohoto ustanovení nepostupoval, porušil by základní ústavní zásadu zákonnosti obsaženou v čl. 2 odst. 3 Ústavy, resp. v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Rozlišení přeplatku na vratitelný a nevratitelný vyplývá přímo ze zákona a nelze je proto ztotožňovat.

Pokud by správce daně respektoval výklad vyslovený Ústavním soudem (nález ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 684/04), porušil by zásadu procesní rovnosti všech daňových subjektů uvedenou v § 2 odst. 8 daňového řádu, neboť by neodůvodněně zvýhodnil jednu skupinu daňových subjektů – úpadců. U daňových subjektů, které nejsou v konkursu, včetně těch, jež jsou v likvidaci, se § 64 daňového řádu plně uplatní a jejich majetkem je pouze vratitelný přeplatek, zatímco u daňových subjektů by tomu mělo být jinak.

Dále žalovaný namítá, že vztah mezi státem a daňovým subjektem je vztahem veřejnoprávním, a proto i závazky a pohledávky z tohoto vztahu vzniklé jsou závazky a pohledávkami veřejnoprávního charakteru, které nelze podřadit pod pohledávky soukromého práva. Převedením přeplatku dle § 64 daňového řádu dochází jen k úhradě daně, nikoliv k započtení v soukromoprávním smyslu na majetek náležející do konkursní podstaty. Nejedná se tedy v žádném případě o započtení v soukromoprávním smyslu, jak dovozuje Ústavní soud ve svém nálezu. Nárok na vrácení daňového přeplatku je institutem veřejného práva, nemůže být předmětem soukromoprávních vztahů a není ani součástí majetku tvořícího konkursní podstatu.

Konečně žalovaný nesouhlasí se závěry o vztahu daňového řádu a zákona č. 328/1991 Sb. jako normy obecné a speciální, neboť tyto zákony neupravují tutéž oblast právních vztahů - zákon č. 328/1991 Sb. upravuje daňové řízení a daňový řád upravuje konkursní řízení. Proto nelze uplatnit princip *lex specialis derogat legi generali*.

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

Žalobkyně se ve stanovené lhůtě ke kasační stížnosti nevyjádřila.

Kasační stížnost není důvodná.

Na úvod Nejvyšší správní soud poznamenává, že k problematice započtení v daňovém řízení v případě prohlášení konkursu vydalo plénum tohoto soudu stanovisko ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003, v němž (stručně řečeno) většina soudců dospěla k závěru, že převedení přeplatku na úhradu jiné daně po prohlášení konkursu na daňový subjekt možné je. Tento názor byl však překonán nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005,

sp. zn. III. ÚS 648/04, 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, a to vzhledem k vázanosti Nejvyššího správního soudu ústavním pořádkem a rozhodnutími Ústavního soudu co by hlavního interpretátora ústavních předpisů. Navíc o následující judikatuře Ústavního soudu týkající se tohoto problému (viz náleze ze dne 23. 2. 2006, sp. zn. III. ÚS 208/05) lze říci, že je konstantní a nerozporná, nedošlo k žádným výrazným změnám dotčených zákonů ani k jiným skutečnostem, které by na závaznost názoru Ústavního soudu mohly mít vliv, a proto není možné se od závěrů Ústavního soudu odchýlit. K podrobnějšímu rozboru otázky závaznosti rozhodnutí Ústavního soudu a jeho vztahu k stanovisku pléna Nejvyššího správního soudu je vhodné pro stručnost odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná (jako interpretační vodítko) nejen pro orgány moci soudní, ale i pro orgány moci výkonné, mezi něž patří i žalovaný. Tato skutečnost plyne z článku 2 odst. 2 Ústavy, podle něž státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Jelikož správní orgány jsou vázány zákonem, tím spíše jsou vázány i ústavními předpisy. 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. Ve světle uvedeného názoru Ústavního soudu také Nejvyšší správní soud posoudil jednotlivé námitky žalovaného.

Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným v tom smyslu, že ustanovení § 40 odst. 11 daňového řádu skutečně uvádí, že daňové řízení se prohlášením konkursu nepřerušuje. Z toho však nelze bez dalšího dovozovat, že správce daně nemusí zohledňovat účinky prohlášení konkursu, neboť to by vedlo k absurdním důsledkům (např. k nerespektování pozice a pravomocí správce konkursní podstaty) a k porušení zásady zákonnosti čl. 2 odst. 3 Ústavy, již se žalovaný dovolává. Tuto zásadu totiž nelze vykládat tak, že správní orgán (žalovaný) je vázán pouze některými zákony upravujícími jeho působnost (zde daňovým řádem a dalšími daňovými zákony); správní orgán musí respektovat i ustanovení všech ostatních platných zákonů a rozhodovat v souladu s nimi. Proto je povinností žalovaného respektovat i ustanovení zákona č. 328/1991 Sb. Žalovaný se mylí, pokud se domnívá, že zákon č. 328/1991 Sb. a daňový řád neupravují tutéž oblast právních vztahů, neboť oba mohou zasahovat majetkovou sféru jednoho subjektu. Pokud k takovému střetu dojde (jako v projednávaném případě), je na místě provést výklad příslušných ustanovení v souladu s Ústavou, a to například i aplikací zásady *lex specialis derogat legi generali*. Jelikož byl tento konflikt norem vyřešen výkladem Ústavního soudu, je pak (v souladu s argumenty uvedenými shora) správní orgán povinen tento výklad respektovat a rozhodovat podle něj. V tomto ohledu pak nelze lpět pouze na jednom ustanovení zákona, jak to činí žalovaný v případě § 64 daňového řádu, neboť toto ustanovení je nutné vnímat v kontextu dalších zákonných ustanovení právního řádu, mezi nimi i ustanovení zákona č. 328/1991 Sb. Rozlišení vratitelného a nevratitelného přeplatku

je zajisté závazně stanoveno daňovým řádem (§ 64); vyložil-li však Ústavní soud, že využití přeplatku na dani jedné k úhradě nedoplatku na dani druhé v případě prohlášení konkursu na daňový subjekt je v rozporu se základními právy zaručenými Listinou základních práv a svobod (čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1), není možné v takových kompenzacích pokračovat s odvoláním na zásadu zákonnosti, neboť byla jasně deklarována neústavnost takového postupu.

Obdobné lze říci k námitce žalovaného o porušení zásady procesní rovnosti daňových subjektů obsažené v § 2 odst. 8 daňového řádu. Žalovaný se mylí, 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 ustanovením § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu. Nedůvodná je také námitka žalovaného poukazující na skutečnost, že například u daňových subjektů v likvidaci je běžně rozlišován vratitelný a nevratitelný přeplatek, resp. přeplatek na jedné dani je vždy použit na úhradu nedoplatku daně jiné. Tento argument se však také mýlí svým účinkem, neboť v případě likvidace a konkursu se jedná o dvě zcela rozdílné situace. V případě vstupu daňového subjektu do likvidace (ať již z rozhodnutí jeho samého nebo z příkazu státního orgánu) totiž žádný zákaz započtení neplatí. Likvidátor tak při respektování obecné úpravy započtení může provádět zápočty bez omezení a stejně tak i v daňovém řízení nic nebrání tomu, aby byl přeplatek na jedné dani použit na úhradu nedoplatku druhé daně.

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 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 nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek“. Vzhledem ke striktnímu zákazu započtení v § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb. nelze považovat převedení přeplatku na dani na úhradu jiné daně za pouhou „úhradu daně“ jak uvádí žalovaný. Do konkursní podstaty totiž náleží veškerý majetek úpadce včetně pohledávek vzniklých po prohlášení konkursu. Přeplatek na dani je tak vždy součástí konkursní podstaty a jeho použití na úhradu jiné daně se pak rovná skrytému započtení na majetek patřící do podstaty; v souladu s názorem Ústavního soudu pak není podstatné, zda pohledávka má svůj základ v právu veřejném nebo v právu soukromém. V tomto smyslu je tedy 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; žalobkyni 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 Žiškova
předsedkyně senátu