



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. I. P.**, správkyňe konkursní podstaty úpadce P. spol. s r. o., proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Blansku**, se sídlem Seifertova 7, 678 01 Blansko, proti rozhodnutí ze dne 5. 11. 2003, č. j. 77521/03/283911/5262, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2005, č. j. 30 Ca 2/2004 - 31,

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 5. 11. 2003 zamítl žalovaný reklamaci žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty vykázaného ke dni 19. 9. 2003 ve výši 183 900 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů právnických osob.

Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Brně, v níž uvedla, že dne 18. 10. 2002 byl na majetek úpadce usnesením Krajského soudu v Brně, sp. zn. 26 (28) K 79/98, 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 a v doplnění žaloby i na nález Ústavního soudu týkající se uvedené problematiky. Krajský soud se s odvoláním na nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 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, že krajský soud vyšel z právního názoru Ústavního soudu, aniž by se meritorně zabýval samotnou právní otázkou daného sporu, tj. vymezením veřejnoprávního nároku na vrácení daňového přeplatku, momentem jeho vzniku ve vztahu k vzájemnosti započítávaných veřejnoprávních pohledávek a postavením správce daně v konkursním a daňovém řízení. Krajský soud se dále nevypořádal s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeném ve stále platném stanovisku jeho pléna ze dne 29. 4. 2004.

Dále žalovaný namítá, že výklad provedený ve výše uvedeném nálezu Ústavního soudu se nevypořádal se všemi argumenty stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu, když tento výklad nevycházel z pozitivně právní úpravy daňového řízení ani z vymezení daňově právních institutů (daňový přeplatek, daňový přeplatek vratitelný, daňový přeplatek nevratitelný, nadměrný odpočet atd.). Ztotožnění těchto institutů v jeden nikde neupravený institut pohledávky daňového subjektu za správcem daně nemůže být věcí právního názoru nebo právního výkladu; takové ztotožnění musí být výslovně upraveno v zákoně. Pokud by žalovaný postupoval v souladu s tímto výkladem provedeným Ústavním soudem, vedlo by to ze strany správců daně k nedůvodnému porušování daňových předpisů. Například předmětným ústavně konformním výkladem je vytvořena nová daňově právní skutečnost vzniku veřejnoprávního nároku daňového subjektu na vrácení daňového přeplatku při souběhu konkursního a daňového řízení, kdy pouhým vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období po prohlášení konkursu na majetek úpadce vzniká tomuto daňovému subjektu veřejnoprávní nárok na vrácení daňového přeplatku, a to vždy bez ohledu na možný vznik vratitelného ale i nevratitelného přeplatku. Tímto porušováním daňových předpisů by docházelo i k porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR. Ústavně konformní výklad ustanovení § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) dle názoru žalovaného nevede k odstranění protiústavnosti těchto citovaných ustanovení a k ospravedlnění postupu správce daně při nakládání s daňovým přeplatkem v rámci daňového řízení při souběhu s konkursním řízením, který by spočíval na faktickém porušování daňových předpisů; upřednostnění ústavně konformní interpretace nebylo v nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, ani odůvodněno.

Konečně žalovaný tvrdí, že aplikací výkladu provedeného Ústavním soudem by docházelo k zákonem výslovně neupravenému zvýhodnění jedné skupiny daňových subjektů – úpadců proti ostatním daňovým subjektům, tedy i těm kteří jsou konkursními věřiteli v probíhajícím konkursním řízení a u kterých by byla při nakládání s jejich daňovým nedoplatkem plně aplikována ustanovení daňového řádu o započtení přeplatku, zatímco v případě úpadce by tato ustanovení nebyla aplikována z důvodu jejich ústavní nekonformnosti. Stejně by předmětná ustanovení neměla být aplikována i v případě věřitelů, kteří nejsou v právním postavení konkursních věřitelů, protože i u těchto subjektů dochází postupem správce daně při započtení přeplatku k omezení jejich vlastnického práva. Postupem v souladu s názorem Ústavního soudu by byla žalovaným porušena zásada procesní rovnosti všech daňových subjektů upravená v § 2 odst. 8 daňového řádu.

Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil výrok I napadeného rozsudku Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry krajského soudu s tím, že rozhodnutí Ústavního soudu je třeba v rozhodovací činnosti soudů obecných respektovat.

Kasační stížnost není důvodná.

V první řadě je nutné dát za pravdu žalovanému, že se Krajský soud v Brně právní podstatou sporu zabýval jen velmi okrajově, když argumentační část rozsudku založil téměř výhradně na citaci rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, a rozsudek krajského soudu se tak nachází na samé hranici přezkoumatelnosti. Nicméně právní otázka nastolená žalobou již byla správními soudy po vydání zmíněného rozhodnutí Ústavního soudu nesčetněkrát vyřešena, a to vždy shodným způsobem, ke kterému dospěl i Krajský soud v Brně. V tomto případě je proto nutno odhlédnout od jisté nedostatečnosti odůvodnění rozsudku, neboť právní názor krajského soudu je v jeho rozhodnutí dostatečně jasně vyjádřen a kasace takového rozhodnutí by vedla pouze k prodlužování soudního řízení bez kýženého efektu pro žalovaného; jak bude totiž uvedeno níže, krajský soud by nemohl zaujmout odlišný právní názor od toho, který již ve svém rozsudku vyjádřil.

K námitkám týkajícím se stanoviska pléna zdejšího soudu ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003 publikovaném pod č. 215/2004 Sb. NSS, a jeho vztahu k judikatuře Ústavního soudu lze poznamenat, že v tomto stanovisku (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 již vícekrát zmiňovaným 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. Pokud žalovaný polemizuje s tím, že se Ústavní soud v tomto nálezu nevypořádal se všemi argumenty uvedenými ve stanovisku zdejšího soudu, je tato námitka zcela nepřipadná. Ústavní soud rozhodně nemá povinnost vypořádávat se se všemi kdy vyřčenými argumenty týkajícími se určitého právního problému; byť by takový přístup byl přijímán s povděkem, jeho praktická realizace je nemožná. V případě, že existují námitky, ke kterým se Ústavní soud ve svém názoru nevyjádřil, je nutné se k takovým argumentům postavit pohledem interpretačně závazného názoru Ústavního soudu a posoudit, zda vůči němu ob stojí či nikoliv. Mimořádný opravný prostředek, jakým je kasační stížnost proti rozhodnutím krajských správních soudů, však rozhodně není platformou pro zpochybňování a polemizování s názory Ústavního soudu; v řízení o kasační stížnosti se posuzuje postup a úvahy soudu krajského, nikoliv soudu Ústavního. Výše uvedená námitka žalovaného proto nemůže nabýt charakteru kasační námitky (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Navíc o následující judikatuře Ústavního soudu týkající se tohoto problému (viz nález 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. Pokud žalovaný na svou obranu poukazuje právě na tento rozsudek zdejšího soudu a zároveň uvádí, že k odklonu od Ústavním soudem zaujaté interpretace právních předpisů již v judikatuře Nejvyššího správního soudu došlo (např. ve vztahu nicotnosti rozhodnutí a § 37 odst. 2 a 7 daňového řádu), je nutno podotknout, že se tak stalo v situaci, kdy výklad provedený Ústavním soudem nebyl ještě zcela konzistentní. Naopak, jak je uvedeno výše, v případě započtení daňového přeplatku po prohlášení konkursu na daňový subjekt je následující judikatura Ústavního soudu natolik jasná a jednotná, že by odchýlení se od ní zcela opačným směrem navrhovaným žalovaným muselo nutně vyvolat negativní reakci Ústavního soudu vedoucí ke zrušení takového odchýlného rozhodnutí.

Obdobně i úvahy žalovaného o tom, že postup v souladu s názorem Ústavního soudu obsaženým ve výše uvedeném nálezu, je v rozporu s Listinou základních práv a svobod a Ústavou České republiky nemůže Nejvyšší správní soud posuzovat pro nedostatek pravomoci. Navíc právně logicky je takový argument nepřijatelný – Ústavní soud co by ochránce ústavnosti, jenž je vázán pouze Ústavou a ústavním pořádkem, se ve svém rozhodování nemůže do rozporu s těmito předpisy vůbec dostat. Ačkoliv lze namítat, že výklad ústavních norem může být proveden i proti jejich smyslu, je takový postup v právním státě nepřijatelný a takové rozhodnutí Ústavního soudu by muselo být považováno za nicotné. To však není případ rozhodnutí Ústavního soudu týkajících se daňových přeplatků po prohlášení konkursu na daňový subjekt. V tomto případě je možný dvojí výklad pozitivní právní úpravy a Ústavní soud se proto přiklonil k takovému výkladu, který je v souladu s Ústavou a ústavním pořádkem, tj. který je tzv. ústavně konformní. Ústavní soud k tomu v již citovaném nálezu uvádí, že *„tam, kde zákon připouští dvojí výklad, je tak třeba upřednostnit ten, který je co nejvíce souladný s ústavním pořádkem. Ústavní soud také v řízení o ústavní stížnosti - v nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, zabývajícím se daňovou problematikou, již judikoval, že za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod“*. Ústavní soud jednoznačně upřednostňuje výklad právních předpisů v souladu s ústavou před jejich paušálním zrušením; ve věci započtení daňových přeplatků po prohlášení konkursu na daňový subjekt přitom dospěl k názoru, že ústavně konformní výklad možný je, a proto ke zrušení dotčených ustanovení daňového řádu nepřistoupil. V této souvislosti je absurdní argument žalovaného, že Ústavní soud ani neodůvodnil skutečnost, že upřednostnil ústavně konformní interpretaci. Představa, že by Ústavní soud měl vždy pouze rušit předpisy jednoduchého práva, které nějakým způsobem vyčnávají z ústavními předpisy narýsované linie ústavnosti, je projevem přepjatého formalismu, který nemá v právním státě své místo. Ještě absurdněji by pak vypadala situace, kdy by snad Ústavní soud měl rozhodovat ústavně nekonformně. V tomto ohledu je nepřípustná i námitka žalovaného, podle níž se postupem v souladu s názorem Ústavního soudu dopouští správce daně porušení daňového řádu, a tudíž i zásady zákonnosti. Pokud Ústavní soud vyložil jednoduché právo, učinil tak v souladu s Ústavou a správní orgán postupující podle takového výkladu nemůže porušovat zásadu zákonnosti.

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.

Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, a daňový řád upravují 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 odtrženě na jednotlivých institutech a ustanoveních daňového řádu, jak to činí žalovaný, neboť tyto je nutné vnímat v kontextu dalších zákonných ustanovení a institutů právního řádu, mezi nimi i ustanovení zákona č. 328/1991 Sb. Rozlišení vratitelného a nevratitelného přeplatku je jistě 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 mýlí, 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 Ústavním soudem vyslovená 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. Za nedůvodnou spekulaci lze považovat tvrzení žalovaného, že by zákaz započtení měl být uplatňován i vůči dalším daňovým subjektům včetně těch, kteří jsou konkursními věřiteli, neboť jinak dochází k zásahu do jejich vlastnického práva. K takovému závěru nelze žádným výkladem právních předpisů a judikatury Ústavního soudu dospět. Obecně platí, že povinnost platit daně je zásahem do vlastnického práva všech daňových subjektů, nicméně tato povinnost je aprobována Listinou základních práv a svobod a v souladu s ní stanovena příslušnými zákony. Možnost započítávat daňové přeplatky na daňové nedoplatky nelze proto zhodnotit jako zásah do vlastnického práva; tím se stává teprve v situaci,

kdy je na daňový subjekt prohlášen konkurs. Tímto okamžikem se daňový subjekt dostává do zcela jiné právní pozice. V tomto ohledu je totiž nutné rozlišovat vztah dlužník – věřitel od vztahu úpadce – konkursní věřitel. Zatímco v prvním případě k porušení vlastnického práva věřitele započtením daňového přeplatku dlužníka na jiný jeho nedoplatek nemůže dojít, v druhém případě již k porušení dochází. Důvodem je skutečnost, že konkursní řízení je ovládáno jinými hmotněprávními a procesními pravidly než běžný dlužnický závazkový vztah, mezi něž patří i výslovný zákaz započtení. Zákon č. 328/1991 Sb. zakotvil tento zákaz ze zjevným účelem ochránit majetkovou sféru konkursních věřitelů, kteří se do této pozice dostali více méně nedobrovolně, z důvodů ležících na straně úpadce. Naopak u běžného závazkového vztahu dlužník – věřitel zákaz započtení pohledávek, tedy i daňového přeplatku dlužníka na jiný jeho daňový nedoplatek, není stanoven; ochrana majetkové sféry věřitele zde proto nenabývá charakteru jako u konkursního věřitele, a proto ani započtení daňových přeplatků a nedoplatků nelze vnímat jako zásah do vlastnických práv věřitele.

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 18. dubna 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu