



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 **Ing. J. K.**, správce konkursní podstaty úpadce E. G. a. s., zastoupeného JUDr. Karlem Uhlířem, advokátem se sídlem Husova 13, 301 00 Plzeň, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Chebu**, se sídlem Hálkova 32, 350 99 Cheb, proti rozhodnutí ze dne 22. 5. 2006, č. j. 20614/06/123911/0312, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2006, č. j. 57 Ca 85/2006 - 28,

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.** Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2856 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Karla Uhlíře, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 22. 5. 2006 zamítl žalovaný reklamaci žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chebu o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty vykázaného ke dni 20. 2. 2006 ve výši 16 626 Kč na úhradu nedoplatku daně z převodu nemovitostí.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Plzni, v níž uvedl, že dne 23. 1. 2004 byl na majetek úpadce usnesením Krajského soudu v Plzni, sp. zn. 29 K 23/2003 - 129, prohlášen konkurs. Žalobce proto namítal nezákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť tím došlo faktickému započtení po prohlášení konkursu, čímž žalovaný jako konkursní věřitel získal vůči ostatním věřitelům druhé třídy výhodu. Tím byl porušen princip rovnosti účastníků konkursního řízení. Na podporu svých tvrzení odkázal na nálezy Ústavního soudu týkající se uvedené problematiky. Krajský soud se s odvoláním na nálezy

Ústavního soudu ztotožnil s argumenty žalobce, postup žalovaného uznal za rozporný se zákonem a v rozsudku ze dne 31. 8. 2006 napadené rozhodnutí zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný poté napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Po obsáhlé rekapitulaci rozsudku a citaci dotčených právních předpisů žalovaný uvedl, že eviduje-li správce daně na osobním účtu daňového subjektu přeplatek daně z přidané hodnoty, musí jej použít způsobem taxativně stanoveným v § 64 odst. 2 až 6 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), a to bez ohledu na skutečnost, že byl na majetek daňového subjektu prohlášen konkurs. V žádném zákoně není stanoveno, že by správce daně mohl nebo měl postupovat jinak. Při postupu správce daně podle § 59 a § 64 daňového řádu dochází k úhradě splatného daňového nedoplatku, tj. k úhradě dluhu na dani a nikoli k započtení na majetek konkursní podstaty ve smyslu soukromoprávní úpravy.

Dále žalovaný tvrdil, že do majetku, jehož se týká konkursní řízení, náleží věci a práva nebo jiné majetkové hodnoty, které jsou předmětem občanskoprávních vztahů dle § 118 občanského zákoníku. Navíc zpeněžení tohoto majetku podle § 27 a 27a zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, předpokládá, že předmětný majetek může být předmětem občanskoprávních vztahů. Nárok na vrácení daňového přeplatku, který je institutem finančního práva, tomuto vymezení neodpovídá. Je tedy nesporné, že přeplatky na dani z přidané hodnoty, nejedná-li se o přeplatky vratitelné, nemohou náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu, protože by se jednalo o nepřipustný zásah do veřejnoprávního daňového řízení.

Konečně žalovaný namítal, že postup správce daně podle § 64 daňového řádu a § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., neboť se nejedná o nepřipustnou kompenzaci, ani o nepřipustné zvýhodňování jednoho věřitele vůči ostatním.

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

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na rozhodnutí ústavního soudu týkající se předmětné problematiky a shodně jako v žalobě argumentoval porušením principu procesní rovnosti uvedeném v § 18 o. s. ř., nezákonným započtením a v neposlední řadě i skutečností, že zákon č. 328/1991 Sb. je vůči daňovému řádu předpisem speciálním, a je proto nutné uplatnit výkladové pravidlo *lex specialis derogat legi generali*.

Kasační stížnost není důvodná.

Z předložené kasační stížnosti vyplývá, že žalovaný při svém rozhodování ignoroval nálezy Ústavního soudu, jakož i následnou judikaturu soudů rozhodujících ve správním soudnictví. Zásadním nálezem, je v tomto smyslu zejména nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, který zpochybnil stanovisko pléna zdejšího soudu ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003. 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. Ústavní soud ve zmiňovaném nálezu 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.“

Závaznost nálezu Ústavního soudu pro soudy obecné, mezi než lze řadit i Nejvyšší správní soud, je nutné odvozovat především z článku 95 Ústavy, jenž potvrzuje skutečnost, že právní řád České republiky je hierarchicky uspořádán. 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; nevyporádávala 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 nevyporádání 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. Krajský soud proto postupoval zcela v souladu s ústavním pořádkem, když respektoval názor Ústavního soudu a rozhodnutí žalovaného zrušil.

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.

Pod tíhou předchozí argumentace neobstojí ani jedna z námitek uváděných žalovaným. Správce daně nemůže použít přeplatek daně podle ustanovení § 64 odst. 2 daňového řádu v situaci, kdy je na daňový subjekt prohlášen konkurs, neboť je nutné aplikovat ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb. stanovící absolutní zákaz započtení v případě prohlášení konkursu, jež je ve vztahu k § 64 odst. 2 daňového

řádu v souladu s nálezem Ústavního soudu nutno vnímat jako *lex specialis*. V tomto ohledu je zcela nepřijatelný názor žalovaného, že žádný zákon nestanoví správci daně jiný postup - tímto zákonem (normou) je právě zákon č. 328/1991 Sb., resp. jeho ustanovení § 14 odst. 1 písm. i), které je nutné užít přednostně před § 64 odst. 2 daňového řádu upravujícího možnost převádění daňových přeplatků na daňové nedoplatky. Daňové zákony totiž nelze vykládat izolovaně a samostatně od ostatních zákonných norem. Daňové zákony jsou součástí právního řádu České republiky, který je nutné vykládat jednotně a v případě konfliktu zákonů přistoupit k jeho řešení výkladovými pravidly a střet zákonů vyložit v souladu s ústavními kautelami. Jestliže Ústavní soud takový střet daňového řádu a zákona č. 328/1991 Sb. vyložil, je povinností správního orgánu (žalovaného) jeho výklad práva respektovat a rozhodovat v souladu s ním, pokud nedojde k podstatné změně věci (*rebus sic stantibus*) nebo právní úpravy. Z uvedeného proto vyplývá, že postup správce daně podle § 64 daňového řádu a § 105 zákona č. 235/2004 Sb. po prohlášení konkursu na daňový subjekt je v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., neboť se jedná o nepřipustnou kompenzaci a současně i o nepřipustné zvýhodňování jednoho konkursního věřitele vůči ostatním.

Rovněž argument, že při postupu správce daně podle § 59 a § 64 daňového řádu dochází k úhradě splatného daňového nedoplatku, tj. k úhradě dluhu na dani a nikoli k započtení na majetek konkursní podstaty ve smyslu soukromoprávní úpravy, je nedůvodný a je projevem formalistického přístupu k právu. Není totiž vůbec podstatné, jakým výrazem se tato „transakce“ nazve; naopak je důležitý její faktický dopad, kterým je nepochybně výsledek srovnatelný s nepřipustným započtením na majetek konkursní podstaty a neodůvodněné zvýhodnění správce daně co by konkursního věřitele. Ačkoliv tímto způsobem dochází k úhradě daně, jak tvrdí žalovaný, děje se tak fakticky na základě započtení.

Tvrzení žalovaného, že přeplatek na dani nemůže náležet do konkursní podstaty, neboť se nejedná o předmět právních vztahů ve smyslu soukromého práva a navíc by se jednalo o nepřipustný zásah do veřejnoprávního daňového řízení, nelze ničím podložit. Podle § 6 odst. 2 věta první zákona č. 328/1991 Sb. se konkurs týká majetku, který patřil dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého nabyl za konkursu; tímto majetkem se rozumí také mzda nebo jiné podobné příjmy. Z tohoto ani jiného ustanovení předmětného zákona nelze dovodit, že by do konkursní podstaty náležely pouze předměty ve smyslu práva soukromého. Je sice pravdou, že ustanovení § 27 a 27a, jimiž argumentuje žalovaný, upravují postup při zpeněžení konkursní podstaty; z toho však nelze dospět k závěru, že cokoliv, co není možné takto zpeněžit, do konkursní podstaty nenáleží: jakékoliv pohledávky úpadce uhrazené za konkursu jeho dlužníky zákonnými penězi náležejí do konkursní podstaty, byť k jejich zpeněžení pojmově nemůže dojít. Argumentace, že přeplatek na dani je pohledávkou veřejnoprávní nemá v tomto případě žádnou váhu, neboť Ústavní soud jasně deklaroval možnost započtení jak soukromoprávních, tak i veřejnoprávních pohledávek.

Ačkoliv se Ústavní soud ve svých nálezech vyjadřoval k zákazu započtení podle dříve účinného zákona o dani z přidané hodnoty, neobsahuje § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. žádné zmocnění správce daně k převedení přeplatku daně jedné na nedoplatek na dani jiné. Ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. odůvodňuje pouze nevrácení vyměřeného nadměrného odpočtu; neodůvodňuje však převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně. Tuto problematiku upravuje § 64 odst. 2 daňového řádu, avšak toto ustanovení žádným způsobem novelizováno nebylo a Ústavní soud jasně deklaroval, že vůči tomuto ustanovení je nutné považovat § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb. za *lex specialis*,

a tedy že použití § 64 odst. 2 daňového řádu v případě prohlášení konkursu je neústavní. Jestliže pak správce daně opřel své rozhodnutí o převedení přeplatku o § 64 odst. 2 daňového řádu, postupoval v rozporu s ústavními předpisy. Zdánlivě jiné znění § 105 odst. 1 nového zákona č. 235/2004 Sb. ve skutečnosti nic nezměnilo na vztahu zákona č. 328/1991 Sb. k daňovému řádu a ostatním daňovým zákonům: zákon č. 328/1991 Sb. je stále nutné považovat za *lex specialis* vůči daňovým předpisům.

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. Žalobce naopak ve věci měl plný úspěch; náklady řízení v jeho případě tvoří mimosmluvní odměna jeho zástupce podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Soud proto přiznal žalobci částku 2100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v podání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu] a dále částku 300 Kč jako paušální náhradu výdajů s tímto úkonem spojených [§ 13 odst. 3 advokátního tarifu]. Jelikož zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvýšil soud náklady řízení ve smyslu § 35 odst. 8 s. ř. s. o 456 Kč. Celkem tedy žalobci na náhradě nákladů řízení náleží částka ve výši 2856 Kč.

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

V Brně dne 30. května 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu