



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně JUDr. I. P., správkyňe konkursní podstaty úpadce P., spol. s r. o., proti žalovanému Finančnímu úřadu v Blansku, se sídlem Blansko, Seifertova 7, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2003, čj. 84840/03/283911/5262, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 12. 2005, čj. 30 Ca 76/2004 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobkyni se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 16. 12. 2003, čj. 84840/03/283911/5262, žalovaný zamítl reklamaci žalobkyně (resp. úpadce) proti rozhodnutí správce daně o přeplatku ze dne 21. 11. 2003, čj. 80732/03/283911/5262. Tímto rozhodnutím správce daně převedl dle § 64 odst. 2 daňového řádu přeplatek na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku daně z příjmů právnických osob vykázaného ke dni 21. 11. 2003 ve výši 23 730 Kč se dnem úhrady 28. 10. 2003. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, není ve vztahu k zákonu ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) speciálním předpisem (*lex specialis*). Daňové řízení se dle § 40 odst. 11 daňového řádu prohlášením konkursu nepřerušuje a správce daně byl oprávněn v souladu s § 64 odst. 1 a 2 a § 59 odst. 3 písm. e) daňového řádu použít přeplatek na úhradu jiného daňového nedoplatku.

Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou podanou u Krajského soudu v Brně, v níž odkázala na § 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. Poukázala na rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Odo 532/2001.

Krajský soud se s poukazem na náleze Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, ztotožnil s argumenty žalobkyně a rozsudkem ze dne 22. 12. 2005 napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a domáhal se zrušení napadeného rozsudku.

Uvedl, že krajský soud vyšel z právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04, aniž by se meritorně zabýval samotnou právní otázkou daného sporu, tj. vymezením veřejnoprávního nároku na vrácení daňového přeplatku, jeho obsahovou náplní, momentem jeho vzniku ve vztahu k vzájemnosti započítávaných veřejnoprávních pohledávek a postavením správce daně v konkursním a daňovém řízení. Stěžovatel má za to, že na náleze Ústavního soudu je třeba nahlížet ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu – viz rozsudek ze dne 14. 9. 2005, sp. zn. 2 Afs 180/2004 - tj., že judikaturu Ústavního soudu lze vnímat pouze jako závazná interpretační vodítka při rozhodování skutkově a právně obdobných věcí; a odklon je možný tehdy, jedná-li se o racionálně odůvodněné případy, např. pokud se judikatura Ústavního soudu dostatečně nevypořádá se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a je patrné, že k tomu došlo v důsledku opomenutí. Stěžovatel aplikoval příslušná ustanovení daňového řádu v souladu se sjednocujícím stanoviskem pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004 k výkladu § 64 daňového řádu a ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a druhá výkladová varianta provedená Ústavním soudem v předmětném nálezu se nevypořádala se všemi argumenty uplatněnými ve zmíněném stanovisku pléna Nejvyššího správního soudu.

Rozlišení daňově právních institutů (daňový přeplatek, daňový přeplatek vratitelný, daňový přeplatek nevratitelný, nadměrný odpočet atd.) vyplývá přímo z právní úpravy. 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 výkladem provedeným Ústavním soudem, vedlo by to ze strany správců daně k nedůvodnému porušování daňových předpisů. Tímto 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. Porušování daňových předpisů by bylo i v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky. Ústavně konformní výklad § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu 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 nálezů Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 648/04 ani odůvodněno.

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. Takovým postupem by žalovaný porušuje zásadu procesní rovnosti všech daňových subjektů upravenou v § 2 odst. 8 daňového řádu.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil výrok I. napadeného rozsudku a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 23. 3. 2006 vyjádřila nesouhlas s názorem žalovaného, že nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, bylo rozhodnuto o individuální stížnosti a krajský soud se nezabýval meritorně samotnou právní otázkou daného sporu. Krajský soud se v odůvodnění rozhodnutí zabýval podrobně otázkou vymezení veřejnoprávního nároku na vrácení daňového přeplatku. Soud správně argumentoval citovaným nálezem Ústavního soudu, neboť ten jednoznačně dopadá na danou věc. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud stěžovatelu kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud se nastolenou otázkou zabýval již ve svých předchozích rozhodnutích. V rozsudku ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004 - 44 a dále v rozsudcích ze dne 21. 9. 2005, čj. 2 Afs 114/2004 - 50, a ze dne 21. 12. 2006, čj. 2 Afs 87/2006 - 451. V těchto rozhodnutích prezentoval svůj názor, jímž revidoval své stanovisko ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003 (stanovisko bylo zveřejněno pod č. 215/2004 Sb. NSS). 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. V této souvislosti konstatoval, že setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroven 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.

Jak již bylo v dřívějších rozhodnutích zdejšího soudu řečeno, 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. Krajský 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. Pojem

¹ všechna rozhodnutí jsou dosažitelná na www.nssoud.cz

nepřípustnosti započtení na majetek patřící do podstaty zahrnuje jak soukromoprávní, tak i veřejnoprávní pohledávky. 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.

V tomto kontextu je nutno odmítnout i námitku žalovaného ohledně údajného zvýhodnění úpadců oproti jiným daňovým subjektům. Takovéto „zvýhodnění“ je totiž důsledkem jednoho ze základních principů konkursního práva, a sice zásady částečného a poměrného uspokojení věřitelů úpadce spojeného se zákazem započtení pohledávek ve vztahu úpadce a jeho věřitele. Konkursní právo pak – což z judikatury Ústavního soudu jednoznačně vyplývá – má mít v daném případě jako úprava speciální přednost před úpravou vrácení přeplatku na dani, jak je obecně, tj. pro situace, na něž nedopadá zvláštní obsahově odlišná úprava v zákoně o konkursu a vyrovnání, zakotvena v daňovém řádu v jeho znění rozhodném pro posuzovaný případ.

Nejvyšší správní soud odmítá 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. Nejen že právně logicky je takový argument nepřijatelný, ale v případě jeho rozhodnutí týkajících se vrácení daňových přeplatků po prohlášení konkursu na daňový subjekt není takové tvrzení žalovaného na místě ani po věcné stránce. V tomto případě je možný dvojitý výklad pozitivní právní úpravy a Ústavní soud se proto přiklonil k takovému výkladu, který je v souladu s ústavním pořádkem, tj. který je tzv. ústavně konformní. Ústavní soud k tomu v již citovaném nálezu uvedl, že *„tam, kde zákon připouští dvojitý 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 dvojitý 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 ústavním pořádkem 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 zcela nesmyslný 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 vyčnívají z ústavními předpisy narysované 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 až do nelogické krajnosti dovedena 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 zdůrazňuje, že rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná (jako interpretační vodítko při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech) 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 hlavním interpretátorem ústavního pořádku (čl. 83 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 ústavního pořádku přijatým Ústavním soudem ve zjevném rozporu, nemůže očekávat jiný výsledek, než že takové rozhodnutí bude následně zrušeno soudem při soudním přezkumu rozhodnutí.

Zákon o konkursu a vyrovnání a daňový řád upravují do určité míry 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 o konkursu a vyrovnání. 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 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 daňového řádu 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 o konkursu a vyrovnání 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 o konkursu a vyrovnání zakotvil tento zákaz se zjevným účelem ochránit majetkovou sféru konkursních věřitelů, kteří se do této pozice dostali víceméně 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 stejného charakteru jako u konkursního věřitele, a proto ani započtení daňových přeplatků a nedoplateků nelze vnímat jako zásah do vlastnických práv věřitele.

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

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci

3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání (§ 109 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce náhradu nákladů řízení neuplatnil a dle obsahu spisu mu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl, že se žalobci náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. září 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu