



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. M. N.**, advokátky, správkyň konkursní podstaty úpadce S. Č. B., a. s., proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Českých Budějovicích**, se sídlem F. A. Gerstnera 1/5, 370 01 České Budějovice, proti rozhodnutí ze dne 5. 2. 2007, č. j. 27862/07/077910/3349, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 5. 2007, č. j. 10 Ca 48/2007 - 41,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 5. 2007, č. j. 10 Ca 48/2007 - 41, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 5. 2. 2007 zamítl žalovaný reklamaci žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty vykázaného ke dni 15. 12. 2006 ve výši 1235 Kč na úhradu nedoplatku daně z nemovitostí. Nedoplatek přitom spočíval v penále za prodlení s úhradou daně z nemovitostí za zdaňovací období let 2000 a 2001, přičemž tento nedoplatek vznikl po prohlášení konkursu na úpadce S. Č. B., a. s.

Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji však dne 23. 5. 2007 zamítl.

Žalobkyně poté napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uvedla, že krajský soud se téměř nezabýval argumenty a tvrzeními žalobkyně, pouze je v napadeném rozhodnutí odcitoval. Krajský soud pak opomněl ustanovení § 33 odst. 1 písm. d) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, které stanoví, že z uspokojení pohledávek jsou vyloučeny mimosmluvní sankce postihující majetek úpadce, s výjimkou penále

za nezaplacení daní (...), pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla před prohlášením konkursu. Za mimosmluvní sankce postihující majetek úpadce je dle názoru žalobkyně v obecné rovině nutno považovat zejména veškeré zákonné sankce, které vznikly před nebo i po prohlášení konkursu a které směřují proti úpadci, aniž by je úpadce na sebe smluvně, tj. dobrovolně, převzal. Tyto mimosmluvní sankce jsou vyloučeny z uspokojení v konkursu. Žalobkyně pak dále namítla, že krajský soud svým rozhodnutím připustil nezákonný postup správce daně, čímž zvýhodnil jeho postavení vůči ostatním konkursním věřitelům a zmařil tak smysl zákona o konkursu a vyrovnání, který předpokládá poměrné uspokojení všech věřitelů.

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

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že § 64 odst. 4 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), a § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle nichž postupoval při vydání rozhodnutí o přeplatku a o reklamaci žalobkyně, mají kogentní charakter, což znamená, že nařizují správci daně, jak má postupovat, a nedávají mu žádnou možnost se od jejich úpravy odchýlit. Správce daně je povinen bezpodmínečně postupovat dle takovéto právní úpravy. K námitce žalobkyně ohledně § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání žalovaný uvedl, že daňový nedoplatek představoval pohledávku za podstatou dle ustanovení § 31 odst. 2 písm. d) citovaného zákona. Úvahu žalobkyně, že krajský soud připustil výhodnější postavení správců daně v uspokojování daňových pohledávek, má žalovaný za neopodstatněnou. Jestliže je akceptován zákonný postup, pak není povinností žalovaného, aby v daňovém řízení nebo soud ve správním řízení soudním přezkoumával, jaké výhody přináší příslušná úprava pro osoby, které jsou jí dotčeny.

Kasační stížnost je důvodná.

V prvé řadě Nejvyšší správní soud uvádí, že námitku žalobkyně, že se krajský soud nezabýval argumenty a tvrzeními žalobkyně a pouze je v napadeném rozhodnutí odcitoval, považuje za nedůvodnou. Krajský soud se ve svém rozhodnutí vyjádřil ke všem námitkám obsaženým v žalobě i k námitkám vzneseným žalobkyní při ústním jednání. Pochybení krajského soudu v tomto smyslu proto zdejší soud neshledal.

Následující námitka žalobkyně obsažená v kasační stížnosti je postavena na výkladu § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání, podle nějž jsou z uspokojení pohledávek vyloučeny mimosmluvní sankce postihující majetek úpadce, s výjimkou penále za nezaplacení daní, poplatků, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistného na veřejné zdravotní pojištění včas a ve správné výši, pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla před prohlášením konkursu. *A contrario* z toho tedy vyplývá, že z uspokojení pohledávek v konkursním řízení je vyloučeno penále za nezaplacení daní, pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla až po prohlášení konkursu (blíže viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 96/2004 - 62, publikovaný pod č. 674/2005 Sb. NSS). Argumentace žalovaného, že penále na dani je jako daňový nedoplatek nutno považovat za pohledávku za podstatou ve smyslu § 31 odst. 2 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání, neobstojí. Toto ustanovení stanoví, že mezi pohledávky za podstatou, které lze uspokojit kdykoliv za trvání konkursu, náleží mimo jiné i daně a poplatky. Rozšiřujícím výkladem by do pojmu „daně“ bylo možno zahrnout i příslušenství daně (penále), nicméně ustanovení § 33 odst. 1 vyjmenovává

pohledávky, které uspokojit nelze vůbec (ani v průběhu konkursu – jako pohledávky za podstatou, ani podle pravomocného rozvrhového usnesení). Je-li pak v tomto ustanovení uvedeno penále za nezaplacení daní, je nutné ho považovat za ustanovení zvláštní k § 31 odst. 2 písm. d). Daňové penále nelze tedy považovat za nedoplatek na daní, který je možno uspokojit kdykoliv za konkursu.

Aplikujeme-li tyto závěry na právě projednávaný případ, pak usnesením Krajského soud v Českých Budějovicích ze dne 9. 6. 2000, č. j. 12 K 97/2000 - 345 byl na majetek dlužníka S. Č. B., a. s., prohlášen konkurs. Žalobkyně pak neuhradila včas dvě splátky daně z nemovitostí za rok 2000 (splatné dne 2. 10. 2000 a dne 30. 11. 2000, obě splátky uhrazeny až dne 1. 12. 2000) a dvě splátky daně z nemovitostí za rok 2001 (splatné dne 31. 5. 2001 a dne 2. 7. 2001, částečně uhrazeny dne 2. 7. 2001 a zcela uhrazeny dne 22. 8. 2001). Penále spojené s prodlením žalobkyně tedy vzniklo až po prohlášení konkursu, a není jej proto možné za trvání konkursu uhradit, tím méně pak započtením na daňový přeplatek (k tomu viz dále). Platební výměry, kterými bylo toto penále předepsáno, nicméně nelze považovat za nezákonné. Povinnost hradit penále totiž vzniká již samotným prodlením daňového dlužníka s hrazením jeho daňové povinnosti; platební výměr na penále pak pouze deklaruje tuto povinnost. Ačkoliv nelze tuto povinnost uspokojit za trvání konkursu, mohou předmětné platební výměry sloužit jako exekuční titul po skončení konkursu.

Argumentuje-li pak krajský soud v tomto ohledu, že odkaz na § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání není přílehlavý, neboť ustanovení § 105 zákona o dani z přidané hodnoty je aplikovatelné na případy daňových nedoplateků bez ohledu na to, zda vznikly před nebo po prohlášení konkursu (penále lze tedy uhradit započtením), jde o argumentaci chybnou. Za důvodnou totiž Nejvyšší správní soud považuje rovněž námitku žalobkyně týkající se skutečnosti, že krajský soud svým rozhodnutím zvýhodnil postavení správce daně oproti ostatním konkursním věřitelům. Námitka žalobkyně tak v podstatě míří k tomu, že započtení daňového přeplatku na daňový nedoplatek v konkursním řízení není možné. Krajský soud k tomu dále uvedl, že se na danou věc vztahuje nová právní úprava daně z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb.), která výslovně v § 105 odst. 1 umožňuje vrátit nadměrný odpočet daňovému subjektu po prohlášení konkursu, pokud tento nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkurzu; judikatura Ústavního soudu, která vyslovila zákaz započtení daňových přeplatků a nedoplateků za trvání konkursu, se pak týkala pouze předchozí úpravy daně z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že Ústavní soud se sice ve svých nálezech vyjadřoval ke znění § 37a dříve účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (viz např. nález ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04), nicméně jeho závěry je nutné aplikovat i na znění § 105 zákona č. 235/2004 Sb. Ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb. uvádělo, že pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkurzu. Podle původní úpravy mohl správce daně vrátit pouze vratitelný přeplatek na daní, tedy pouze v tom případě, kdy daňový subjekt splňoval podmínky § 64 odst. 2 daňového řádu (neměl nedoplatky na jiných daních), jinak byl povinen přeplatek jedné daně převést na nedoplatek daně jiné. Nový zákon č. 235/2004 Sb. nezavedl novou úpravu této problematiky; pouze výslovně uvedl požadavek neexistence nedoplateků (který by jinak vyplýval z § 64 odst. 2 daňového řádu). Ústavní soud popsany postup podle původní právní úpravy v případě prohlášení konkursu označil za neústavní a nepřipustný a za takový je nepochybně nutné označit i stejný postup podle úpravy

nové. 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 o konkursu a vyrovnání je stále nutné považovat za *lex specialis* vůči daňovým předpisům. Skutečnost, že § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. umožňuje obecně (u všech daňových subjektů) vrácení nadměrného odpočtu, a poté ještě výslovně u jedné skupiny daňových subjektů (tj. subjektů po prohlášení konkursu) uvádí, že se to týká i jich, nemá za následek derogaci účinků § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání (zákaz započtení) vůči správci daně. Uvedení těchto subjektů má pouze charakter příkladného výčtu subjektů, na něž norma dopadá, avšak tento výčet, resp. výslovné zmínění, nemůže vůči těmto subjektům založit neaplikovatelnost § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání ze strany správců daně. Navíc ustanovení § 105 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) zákon o konkursu a vyrovnání za *lex specialis*, a tedy že použití § 64 odst. 2 daňového řádu v případě prohlášení konkursu je neústavní. Jestliže pak žalovaný opřel své rozhodnutí o převedení přeplatku o § 64 odst. 2 daňového řádu, postupoval v rozporu s ústavními předpisy. Stejně věc nesprávně posoudil krajský soud, když takové převedení přeplatku aproboval.

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 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 nebo zákona o dani z přidané hodnoty, jak to činí žalovaný, když tvrdí, že se jedná o kogentní ustanovení, od nichž se nelze odchýlit, neboť tyto je nutné vnímat v kontextu dalších zákonných ustanovení a institutů právního řádu, mezi nimi i ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání. Vyložil-li 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.

Krajský soud tedy nesprávně posoudil právní otázku úhrady daňového penále jakož i možnost provést započtení v průběhu konkursního řízení na daňový subjekt; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu a při svém rozhodování zohlední výše uvedený výklad § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání, jakož i judikaturu Ústavního soudu týkající se nepřípustnosti započtení daňového přeplatku na daňový nedoplatek po prohlášení konkursu na daňový subjekt. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. září 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu