



**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 žalobce JUDr. L. K., správce konkursní podstaty P., a. s., proti žalovanému Finanční ředitelství v Ostravě, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, 728 38, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2004, čj. 6330/130/2001, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 12. 2005, čj. 22 Ca 453/2004 – 22,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 10. 2004, čj. 6330/130/2001, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Prostějově ze dne 18. 7. 2001, čj. 87079/01/325912/5530, kterým správce daně zamítl žádost žalobce ze dne 4. 5. 2001 o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 375 274 Kč a 239 881 Kč.

Žalovaný svůj postup zdůvodnil tím, že nevznikl vratitelný přeplatek podle § 64 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ani vratitelný přeplatek podle § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, neboť existoval nedoplatek na téže dani, který byl vyšší než nadměrný odpočet daně

z přidané hodnoty úpadce, na jehož majetek byl prohlášen konkurs dne 13. 9. 2000, a uvedené daňové povinnosti byly v souladu s § 59 odst. 6 daňového řádu použity na úhradu nedoplatků na téže dani. Postup správce daně podle žalovaného nebyl v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), protože se nejednalo o nepřípustnou kompenzaci, ale o realizaci úhrady splatné daňové povinnosti. V této souvislosti žalovaný poukazoval na stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, čj. Sst 2/2003, které se zabývá výkladem vztahu § 64 ZSDP a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě a brojil proti výkladu § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Uvedl, že správci daně nedovoleným způsobem zkracují majetek tvořící součást konkurzní podstaty, což vede k poškozování ostatních konkursních věřitelů odkázaných na uspokojení svých pohledávek v rámci pravomocného rozvrhového usnesení. Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) cit. zákona zakazuje započtení na majetek patřící do konkurzní podstaty.

Krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění svého rozhodnutí vyšel z ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, který vztáhnul i na daňové pohledávky. Vznikl-li úpadci nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, nesmí být za trvání konkursu použit k úhradě jiných daňových nedoplatků, i když by to jinak (mimo konkurs) bylo možné. Nárok na vrácení přeplatku na dani je pohledávkou úpadce za dlužníkem, jímž je v tomto případě stát reprezentovaný správcem daně, a jako takový je součástí konkurzní podstaty. Stát jako úpadcův dlužník je proto povinen vrátit příslušnou částku do konkurzní podstaty. Na tom podle krajského soudu nemění nic ani skutečnost, že úpadcův dlužník má za úpadcem pohledávky, které přihlásil nebo byl povinen přihlásit do konkursu. Postup žalovaného podle § 64 daňového řádu označil krajský soud za nepřípustný. Krajský soud uvedl, že je skutečností, že dne 29. 4. 2004 bylo pod sp. zn. Sst 2/2003 přijato plénem Nejvyššího správního soudu stanovisko k výkladu vztahu § 64 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Toto stanovisko bylo ovšem zásadním způsobem zpochybněno nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 (a nepřímo také nálezem sp. zn. I. ÚS 544/02). Krajský soud dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004 - 50, ve kterém zdejší soud dospěl k závěru, že správní soudy musí ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor obsažený v uvedeném nálezu Ústavního soudu. Krajský soud proto uzavřel, že pokud úpadci vznikl po prohlášení konkursu na jeho majetek usnesením Krajského obchodního soudu v Brně ze dne 13. 9. 2000 nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, nelze tento přeplatek po prohlášení konkurzu na majetek

úpadce použit na úhradu nedoplatků úpadce na dani z přidané hodnoty z dřívější doby, neboť takový postup je - jak bylo uvedeno výše - v rozporu s ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnaní.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel namítá, že podle § 40 odst. 11 daňového řádu se prohlášením konkursu daňové řízení nepřerušuje, nelze tedy dělit daňové řízení na fázi před prohlášením konkursu a na fázi po něm, jelikož se jedná o souvislé daňové řízení. Správce daně je povinen pokračovat ve vedení daňového řízení podle předpisů upravujících správu daní, a to bez ohledu na účinky prohlášení konkursu. Je tedy mimo jiné povinen postupovat i podle ustanovení § 64 daňového řádu, které striktně určuje, za jakých podmínek je možné vzniklý přeplatek vyplatit daňovému subjektu, a to i v případě, že daňovým subjektem je úpadce, na jehož majetek byl prohlášen konkurs. Stěžovatel je tudíž přesvědčen, že pokud by tímto způsobem správce daně nepostupoval, porušil by ústavní zásadu vyplývající z čl. 2 odst. 3 Ústavy a dále zásadu procesní rovnosti všech daňových subjektů a došlo by k neodůvodněnému zvýhodnění jedné skupiny daňových subjektů – úpadců. Podle § 59 odst. 3 písm. e) daňového řádu lze daň platit i přeplatkem na jiné dani. Převezením přeplatku na úhradu daňového nedoplatku podle ustanovení § 64 daňového řádu tak dochází k úhradě daně, a nikoliv k započtení v soukromoprávním smyslu na majetek náležející do konkursní podstaty. Žalovaný nepovažuje zákon o konkurzu a vyrovnaní za *lex specialis* ve vztahu k daňovému řádu, neboť oba předpisy jsou stejné právní síly a upravují jinou oblast právních vztahů. Proto žalovaný navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce nevyužil svého práva vyjádřit se k obsahu kasační stížnosti.

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). Nejvyšší správní 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 naroveň 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 nepřímě 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 nepřípustnost 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 nepřípustnosti započtení na majetek patřící do podstaty zahrnuje jak soukromoprávní, tak i veřejnoprávní pohledávky. Převod přeplatku na dani

¹ všechna rozhodnutí jsou dosažitelná na www.nssoud.cz

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 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 12. září 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu