



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **JUDr. Karel Langer**, se sídlem Dobré Pole 114, okres Břeclav, správce konkursní podstaty úpadce BOTEX, hrušovanská obuvní a.s. - v likvidaci, se sídlem Jiřího z Poděbrad 26, Hrušovany u Brna, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2004, č. j. 4142/04/FŘ/130, ve věci vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 7. 2006, č. j. 30 Ca 315/2004 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 1. 11. 2004, č. j. 4142/04/FŘ/130, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále též „účastník řízení“) proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno – venkov (dále též „správce daně“) ze dne 6. 4. 2004, č. j. 80004/04/293914/5174, kterým byla podle ust. § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zamítnuta žádost účastníka řízení o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty vzniklého po prohlášení konkursu v celkové výši 6 210 236 Kč.

V projednávané věci správce daně a následně i stěžovatel po prohlášení konkursu na žalobce naložily s přeplatkem na dani z přidané hodnoty v celkové výši 6 210 236 Kč, který žalobci vznikl po prohlášení konkursu v důsledku uplatnění nadměrného odpočtu, postupem dle ust. § 64 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků a použily jej na úhradu jiných daňových nedoplatků žalobce. Při svém rozhodování tak vycházely z toho, že ust. § 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“), není ve vztahu k ust. § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“), a ust. § 64 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků ustanovením speciálním a nelze proto uvažovat o nepřípustném započtení pohledávek.

Krajský soud rozhodnutí stěžovatele dne 24. 7. 2006 zrušil pro nezákonnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž svůj právní názor opřel zejména o nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, podle kterého ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Krajský soud dále konstatoval, že toto ustanovení má proto v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ust. § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel zdůraznil, že ve věci nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, bylo rozhodováno o individuální ústavní stížnosti. Dále připomenul, že i podle rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu nelze setrvalou a nerozpornou judikaturu Ústavního soudu vnímat jako naroveň postavenou předpisům, ale pouze jako interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech. Stěžovatel uvedl, že v dané věci postupoval podle stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004. Nesprávné posouzení právní otázky pak spatřoval v tom, že soud vycházel z judikatury Ústavního soudu, která se však nevypořádala se všemi argumenty stále platného stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004 k výkladu vztahu ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků a ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání (např. s vymezením nevratitelného daňového přeplatku podle ust. § 64 odst. 1 zákona o správě daní, vratitelného daňového přeplatku podle ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní, nadměrným daňovým odpočtem na dani z přidané hodnoty, okamžikem vzniku zákonného veřejnoprávního nároku na vrácení přeplatku, k možnosti vzájemnosti započítávaných veřejnoprávních pohledávek). Ústavní soud a potažmo i krajský soud ve svém výkladu nevycházel z pozitivní právní úpravy daňového řízení, ani z pojmového a obsahového vymezení jednotlivých daňověprávních institutů

(vratitelný a nevratitelný přeplatek, aj.). Postup správce daně v souladu s naznačeným výkladem by vedl k neodůvodněnému porušování daňových předpisů, a to zejména ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků a ust. § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který výslovným a jednoznačným způsobem upravuje postup správce daně při vrácení vratitelného přeplatku na dani z přidané hodnoty vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu na této dani při souběhu konkursního a daňového řízení. Porušováním daňových předpisů ze strany správce daně by podle stěžovatele docházelo i k porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky. Stěžovatel se dále domnívá, že výklad Ústavního soudu nevede k odstranění protiústavnosti ust. § 64 zákona o správě daní, ust. § 37a zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 30. 4. 2004 a ust. § 105 zákona č. 235/2004 Sb. ve znění účinném od 1. 5. 2004, naopak uvedeným výkladem dochází k zákonem neupravenému zvýhodňování jedné skupiny daňových subjektů, a to úpadců, čímž je porušena zásada procesní rovnosti daňových subjektů dle ust. § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na výše uvedené proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Účastník řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu spisu, který měl Nejvyšší správní soud k dispozici, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 13. 6. 2007, č. j. 7 Afs 209/2006 - 50, řízení v uvedené věci dle ust. § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. přerušil, neboť zjistil, že pátý senát Nejvyššího správního soudu podal podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky a ust. § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, k Ústavnímu soudu návrh na zrušení ust. § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

V návrhu předloženém Ústavnímu soudu předkládající pátý senát Nejvyššího správního soudu (dále jen „předkládající senát“) uvedl, že si je vědom interpretačního pravidla, jak jej vyjádřil Ústavní soud ve svém rozhodnutí pod sp. zn. III. ÚS 41/05, avšak v daném případě právní úprava takovou volbu neumožňuje, neboť ust. § 37a cit. zákona o dani z přidané hodnoty výslovně stanoví, 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 konkursu; nevrací se tedy nadměrný odpočet. Obdobně je tomu i v případě ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví, co se rozumí přeplatkem, resp. vratitelným přeplatkem, a proto v tomto případě bylo navrženo ponechání části první věty: „Požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč.“ a pouze ve zbytku bylo

navrženo jeho zrušení.

Předkládající senát mimo jiné připomněl stanovisko Pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003, publikované pod č. 215/2004 Sb. NSS, ze kterého vyplývá argumentace ve prospěch žalovaného správního orgánu. Plénum Nejvyššího správního soudu vycházelo z právního názoru založeného na tom, že institut nadměrného odpočtu je institutem veřejného práva a s daňovým přeplatkem je správce daně povinen naložit způsobem uvedeným v ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků, tj. převést jej nejprve na úhradu daňových nedoplatků, a to i v případě, že daňovým subjektem je úpadce, na jehož majetek byl prohlášen konkurs. Vrátit daňový přeplatek daňovému subjektu lze jen za předpokladu, že se jedná o vratitelný přeplatek, tj. není-li evidován na žádném z jeho osobních účtů žádným správcem daně nedoplatek na dani, přičemž není rozhodné, zda nedoplatek vznikl před nebo po prohlášení konkursu. Konstatoval, že v předmětné věci je podstatný názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005: *„Vycházeje ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, dospěl Ústavní soud k závěru, dle něhož ustanovení 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu 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. 2 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. 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.“*

Nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, plénum Ústavního soudu zamítlo návrh na zrušení ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, stejně tak zamítlo i návrh na vyslovení protiústavnosti ust. § 37a odst. 1, věta první, zákona o dani z přidané hodnoty. Návrh na vyslovení protiústavnosti ust. § 105 odst. 1, věta třetí, zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, byl plénem Ústavního soudu pro jeho neaplikovatelnost v souzené věci odmítnut. Nejvyšší správní soud proto v nyní posuzované věci usnesením ze dne 24. 7. 2008, č. j. 7 Afs 209/2006 - 54, vyslovil, že se v řízení pokračuje (ust. § 48 odst. 4 s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podstata sporu v posuzované věci spočívá v tom, zda v případě, kdy je na majetek úpadce prohlášen konkurs, je či není postup správních orgánů dle ust. § 37a zákona o dani z přidané hodnoty a ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků, kterým dochází k převodu vyměřených nadměrných odpočtů na úhradu nedoplatku na jiné dani, nepřípustným započtením ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání.

Ačkoliv zákon č. 588/1992 Sb. byl již zrušen, prostřednictvím ust. § 111 zákona č. 235/2004 Sb. je uvedené ustanovení v souzené věci aplikováno.

Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení kasační stížnosti ze závěrů obsažených ve shora citovaném nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, který vychází ze setrvalé a konstantní judikatury Ústavního soudu (viz například nálezy sp. zn. I. ÚS 544/02, I. ÚS 713/05, II. ÚS 35/05, III. ÚS 648/04, III. ÚS 41/05, III. ÚS 208/05, I. ÚS 544/02, III. ÚS 38/05, III. ÚS 24/05, IV. ÚS 550/05, IV. S 408/05).

Při posuzování vzájemného vztahu příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků a zákona o konkursu a vyrovnání je, dle závěrů v nálezu vyslovených, nutné mít na zřeteli především ústavní úpravu základních práv tak, jak to odpovídá požadavku úcty k právům a svobodám člověka a občana, jakožto základu právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), přičemž ze souvisejícího čl. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) plyne primát základních práv a svobod, primát jednotlivce před státem. Ten je pak třeba respektovat i při střetu základních práv s obecným zájmem státu. Z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka (v daňových věcech reprezentovaného správcem daně), která by v konkrétní posuzované věci, tj. v případech vyhlášených konkursů, vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení vůči ostatním věřitelům. Stát jako věřitel dlužníka, jenž se ocitne v úpadku, není nijak znevýhodněn, neboť za předpokladu řádného uplatnění jeho pohledávek podle ust. § 20 zákona o konkursu a vyrovnání u něj nedochází k žádné výraznější újmě, resp. nikoli újmě větší než u ostatních věřitelů při poměrném uspokojení jejich nároků.

Z ústavně konformní interpretace jednoduchého práva vyplývá, že úprava obsažená v ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, je úpravou speciální, mající přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ust. § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání tak vytváří překážku v postupu správce daně dle ust. § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

K namítané nerovnosti daňových subjektů Ústavní soud uvedl, že účelem ust. § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého mají všechny daňové subjekty v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti, je zaručení objektivního rozhodování v daňovém řízení, vylučujícího libovůli ze strany správního orgánu. Procesním právem rovnosti účastníka správního řízení se rozumí rovnocenná příležitost k obraně práv posuzovaného subjektu v tom kterém srovnatelném řízení. Z výše uvedeného dle názoru Ústavního soudu jednoznačně

vyplývá, že prohlášení konkursu je právní skutečností, která se promítá do veškerých vztahů úpadce, včetně vztahů ke státu, reprezentovanému správcem daně. Okamžikem prohlášení konkursu platí pro daňové řízení omezení, v daném případě spočívající v nemožnosti použití přeplatku daně na nedoplatek na dani (faktické započtení). Právě s ohledem na specifickou daňového řízení, probíhajícího současně s konkursním řízením, je třeba samostatně, i z hlediska možných procesních práv, posuzovat postavení daňových subjektů v úpadku a daňových subjektů neúpadců. V tomto smyslu, v důsledku ústavně konformního výkladu příslušných ustanovení zastávaného Ústavním soudem, k porušení rovnosti daňových subjektů nedochází, neboť napadená ustanovení jsou aplikována v případě daňových subjektů (tj. započtení je přípustné), jež nejsou ve srovnatelném postavení s daňovými subjekty - úpadci.

Ústavní soud tedy dospěl k závěru, že správce daně má rovné postavení s ostatními účastníky řízení, je podřízen stejným pravidlům týkajícím se nepřipustnosti kompenzace pohledávek a nemůže využívat žádné ze svých specifických oprávnění, sloužících k výkonu jeho působnosti, která by jej vůči jiným účastníkům zvýhodňovala.

Pokud jde o stěžovatelovu námitku, která směřuje do vztahu mezi stanoviskem pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003, a judikaturou Ústavního soudu, která se týká problematiky projednávané v rámci této kasační stížnosti, tj. především právní otázku vztahu § 64 zákona o správě daní a poplatků a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, zdůrazňuje Nejvyšší správní soud, že touto otázkou se již zabýval v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 – 44, www.nssoud.cz. Dospěl přitom k právnímu názoru, kterým revidoval shora uvedené stanovisko, které bylo zveřejněno pod č. 215/2004 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí 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. Konstatoval přitom, že „*setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkové a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech.*“ Argumenty uvedené v kasační stížnosti však takovéto odůvodnění nedávají.

Rovněž poukaz stěžovatele na nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, je v posuzované věci nepřípadným, neboť ta se řídila právem platným a účinným před přijetím tohoto zákona, jež s novou právní úpravou ve své podstatě nesouvisí nijak jinak než předmětem a

základní metodou právní úpravy.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že napadené rozhodnutí krajského soudu odpovídá závěrům obsaženým v citovaném nálezu Ústavního soudu, který vychází ze setrvalé a konstantní judikatury Ústavního soudu, jíž jsou konkrétně vyvráceny vznesené kasační námitky.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s ust. § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 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. Účastníkovi řízení podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 6. srpna 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu