



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: **Ing. Marian Budinský**, bytem Nová 610/42, Strážnice, správce konkursní podstaty úpadce ACTIV PLAST, spol. s r. o., se sídlem Palackého 564, Podivín, zastoupeného JUDr. Lubomírem Gajduškem, advokátem se sídlem 4. května 508, Vsetín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2002, č. j. 4063/2000/FŘ/130, ve věci vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 6. 2004, č. j. 29 Ca 392/2002 - 27,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 6. 2004, č. j. 29 Ca 392/2002 - 27, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále též „správní orgán“) ze dne 2. 10. 2002, č. j. 4063/2000/FŘ/130, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Břeclavi (dále též „správce daně“) ze dne 15. 2. 2002, č. j. 15799/02/298911/9304, 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 stěžovatele o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací

období květen 2001 ve výši 262 774 Kč.

Krajský soud žalobu stěžovatele zamítl, přičemž svůj právní názor opřel zejména o stanovisko 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 č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“). Podle krajského soudu není v zákoně o správě daní a poplatků, v jiném daňovém zákoně, ani v zákoně o konkursu a vyrovnání, stanoveno, že by správce daně mohl nebo měl postupovat jinak v případě, kdy je na majetek daňového subjektu prohlášen konkurs. Eviduje-li správce daně na některém z osobním účtů daňového subjektu přeplatek daně, musí jej použít způsobem taxativně stanoveným v ust. § 64 odst. 2 až 6 zákona o správě daní a poplatků, a to bez ohledu na skutečnost, že byl na majetek daňového subjektu prohlášen konkurs, jak tomu bylo i v posuzovaném případě. Krajský soud tak potvrdil postup správce daně, který poté, co byl na stěžovatele dnem 20. 7. 2001 usnesením Krajského soudu v Brně prohlášen konkurs, použil v souladu s ust. § 57 odst. 2, § 59 odst. 6 a § 64 zákona o správě daní a poplatků nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty, jenž stěžovateli vznikl na základě dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2001 ve výši 262 774 Kč, na úhradu nedoplatku na jiných typech daní. Správce daně a poté i žalovaný správní orgán tak při rozhodování vycházely z toho, že ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona 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.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvod uvedený 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 má především za to, že aplikací ust. § 59 odst. 3 ve spojení s ust. § 64 odst. 2 až 6 zákona o správě daní a poplatků dochází v situaci po vyhlášení konkursu na majetek úpadce ke zvýhodněnímu postavení správce daně potažmo státu oproti postavení jiných věřitelů. Dále je dle jeho názoru také třeba mít na zřeteli, že správce daně u stěžovatele jako správce konkursní podstaty úpadce, resp. u soudu, uplatnil přihlášku pohledávky obsahující ve svém součtu pohledávku správce daně z titulu nezaplacení daní. Správce tuto pohledávku v konečném součtu uznal a toto uznání a následné zjištění pohledávky má praktickou povahu pravomocného uznání závazků úpadce. Dle stěžovatele proto není možné hovořit pouze o realizaci úhrady splatné daňové povinnosti přeplatkem na jiné dani. Jakékoliv další kroky činěné po vyhlášení konkursu, které v jakémkoliv měřítku mají snižovat majetkovou podstatu úpadce bez ohledu na pojmání, zda se jedná o veřejnoprávní či soukromoprávní úpravu, jsou v rozporu se zákonem, neboť správce daně podával u konkursního soudu přihlášku pohledávky jako takové. Stěžovatel se proto domnívá, že postupem správce daně při hodnocení

z hlediska zákona o konkursu a vyrovnání, i ve vazbě na Listinu základních práv a svobod, dochází tak jako tak k započtení pohledávek, které je po prohlášení konkursu nepřipustné. Stěžovatel rovněž upozornil na nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, v němž se předmětný soud vyjádřil ke specialitě ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. S ohledem na výše uvedené proto navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření, pokud jde o skutečnosti rozhodné pro meritorní posouzení věci, odkázal na své vyjádření k žalobě a dále se věnoval oprávnění správce daně jako orgánu moci veřejné na úseku veřejných financí být účastníkem konkursního řízení v právním postavení konkursního věřitele. Stejně tak se správní orgán vyjádřil k vzájemnému vztahu konkursního a daňového řízení a jeho postavení v těchto řízeních. Správní orgán rovněž odkázal na kogentní úpravu vrácení nadměrného odpočtu v rámci daňového řízení na dani z přidané hodnoty obsaženou v ust. § 37a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. V závěru pak dovodil, že samo zjištění přihlášeného daňového nedoplatku a jeho zapsání do seznamu přihlášených pohledávek nebrání dle jeho názoru správci daně v postupu dle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků. Na základě výše uvedeného proto správní orgán navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost svým rozsudkem zamítl.

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

Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 29. 9. 2006, č. j. 7 Afs 144/2004 - 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. Plénem 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: *„Vycházejí 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 § 4 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, plénem 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 144/2004 - 53, 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 je 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 nález 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. ÚS 408/05). Ostatně k nutnosti respektování právního názoru Ústavního soudu se zdejší soud vyjádřil například ve svém rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, www.nssoud.cz, v němž se věnoval nesouladu mezi shora označeným stanoviskem Nejvyššího správního soudu a právním názorem Ústavního soudu. Kasační soud přitom 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 skutkové a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech.“ Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že správní soudy (včetně Nejvyššího správního soudu) jsou povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor Ústavního soudu, byť zmiňované stanovisko sp. zn. Sst 2/2003 nebude nahrazeno žádným novým stanoviskem ani rozhodnutím rozšířeného senátu.

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 nepřípustnosti kompenzace pohledávek a nemůže využívat žádné ze svých specifických oprávnění, sloužících k výkonu jeho působnosti, která by jej vůči jiným účastníkům zvýhodňovala.

Na základě výše uvedeného proto Nejvyšší správní soud konstatuje, že právní názor zaujatý krajským soudem v kasační stížnosti napadeném rozhodnutí je v rozporu se shora citovaným nálezem Ústavního soudu a v něm obsaženými východisky, neboť vede ke zmíněnému zvýhodnění správce daně vůči ostatním účastníkům konkursního řízení tím, že mu umožňuje, aby s přeplatkem, který stěžovateli vznikl v důsledku uplatnění nadměrného odpočtu, naložil po prohlášení konkursu na stěžovatele postupem dle ust. § 64 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků a použil jej na úhradu jiných daňových nedoplatků stěžovatele. V souzené věci tak krajský soud nerespektoval speciální úpravu v podobě ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a v konečném důsledku umožnil nepřípustné započtení pohledávky ze strany žalovaného. Je proto nezbytné, aby

krajský soud v dalším řízení respektoval shora citované ústavněprávní závěry.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí soudu v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro nezákonnost zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (ust. § 110 odst. 2 s. ř. s.).

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