



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **JUDr. Vlastimila Marhana**, advokáta se sídlem Střelecká 672, Hradec Králové, správce konkursní podstaty úpadce DMA Platiště, a. s. v likvidaci, se sídlem Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Hradci Králové**, se sídlem U Koruny 1632, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2005, č. j. 183641/05/228912/3152, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2006, č. j. 31 Ca 235/2005 - 16,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Výše uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovu reklamaci proti svému rozhodnutí o přeplatku ze dne 16. 8. 2005, č. j. 170840/05/228912/3152, kterým podle § 64 odst. 2 daňového řádu z úřední povinnosti převedl přeplatek na dani z přidané hodnoty, vykázaný ke dni 16. 8. 2005 ve výši 852 018 Kč, na úhradu nedoplatku daně z převodu nemovitostí, vykázaného k témuž dni ve výši 81 077 250 Kč, se dnem úhrady 26. 7. 2005.

Krajský soud k žalobcem podané žalobě rozsudkem ze dne 28. 4. 2006 zrušil obě rozhodnutí žalovaného. V odůvodnění zejména poukázal na právní názor o nemožnosti započtení daňových pohledávek v průběhu konkursu vyplývající z nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, jakož i na s ním rozporný závěr pléna Nejvyššího správního soudu vyjádřený ve stanovisku ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003, a dodal, že dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 180/2004 a sp. zn. 2 Afs 66/2004 správní soudy musí ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor obsažený v citovaném nálezu Ústavního soudu.

Žalovaný poté napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Uvedl, že krajský soud *de facto* popírá závaznost platného právního předpisu, konkrétně § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2007. Správnost postupu žalovaného přitom jako zákonný potvrdil již Nejvyšší správní soud ve svém stanovisku ze dne 29. 4. 2004 k výkladu vztahu § 64 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, podle něhož lze daňový přeplatek daňovému subjektu vrátit 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. Postup správce daně není nezákonný, postupuje-li při vrácení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení, stanovenými daňovými předpisy. Podle tohoto stanoviska již postupovaly i krajské soudy, když konstatovaly, že nadměrný odpočet podle § 105 zákona o dani z přidané hodnoty je zvláštním druhem přeplatku, přičemž odlišnost postupu při jeho vrácení spočívá v tom, že se vrací i bez žádosti, avšak za splnění předpokladu, že daňový subjekt nemá daňové nedoplatky na jiných daních, vzniklé před i po prohlášení konkursu. Nelze dovozovat, že by správní orgán postupující podle § 105 zákona o dani z přidané hodnoty, porušil Listinu základních práv a svobod, naopak rozhodnutím v rozporu s tímto ustanovením by došlo k vydání protiprávního aktu a k porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky. Žalovaný zdůraznil, že v § 105 zákona o dani z přidané hodnoty (účinném od 1. 5. 2005) zákonodárce vyhověl požadavkům nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, a explicitně formuloval výhodnější postavení správce daně při uspokojování jeho pohledávek reprezentujících veřejný zájem. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl její zamítnutí.

Kasační stížnost není důvodná.

Předestřeným právním sporem zde je otázka zákonnosti postupu správce daně při převedení přeplatku na dani na úhradu daňového nedoplatku, a to po prohlášení konkursu.

Hned v úvodu je nutno uvést, že nastolená právní otázka byla v minulosti předmětem výkladových nejasností, nicméně již byla vyřešena Ústavním soudem, a to jeho nálezem ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 (<http://nalus.usoud.cz>), z něhož v souzené věci správně vycházel i krajský soud. *Ratio decidendi* předmětného nálezu

vycházející ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva je možno 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.*“ Pro úplnost je vhodné dodat, že citovaný nálezn není ojedinělý, nýbrž je součástí ustálené judikatury Ústavního soudu k této právní otázce (viz též např. nálezn ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05, nebo nálezn ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, <http://nalus.usoud.cz>; ke vztahu judikatury Ústavního soudu a stanovisek Nejvyššího správního soudu srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, a ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004 - 50, www.nssoud.cz). Z tohoto nálezu pak Ústavní soud vycházel (a na jeho závěrech setrval) i při rozhodování o návrhu pátého senátu Nejvyššího správního soudu na zrušení § 64 odst. 2 daňového řádu a o návrhu na vyslovení protiústavnosti § 37a odst. 1 věty první zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (nálezn ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, <http://nalus.usoud.cz>; kvůli řízení o tomto návrhu kasační soud v nyní souzené věci přerušil řízení o kasační stížnosti).

Krajský soud též správně zhodnotil, že závěry Ústavního soudu, vztahující se k mechanismu převádění přeplatků na dani z přidané hodnoty na daňové nedoplatky, v jehož rámci se aplikoval § 37a dříve účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, je nutné aplikovat i na situaci, kdy součástí uvedeného mechanismu je již § 105 zákona č. 235/2004 Sb. (ve znění účinném do 31. 12. 2007). Podle § 37a zákona č. 588/1992 Sb., 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. Ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. mimo jiné uvádí, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkursu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu. Podle původní úpravy mohl správce daně vrátit pouze vratitelný přeplatek na dani, tedy přeplatek mohl vrátit pouze v tom případě, kdy daňový subjekt splňoval podmínky § 64 odst. 2 daňového řádu (neměl nedoplatky na jiných daních), jinak byl povinen tento přeplatek jedné daně převést na nedoplatek daně jiné. Nový zákon č. 235/2004 Sb. nezavedl novou úpravu této problematiky; pouze výslovně uvedl požadavek neexistence nedoplatků (který by ovšem jinak vyplýval z § 64 odst. 2 daňového řádu).

Jak již však bylo výše uvedeno, Ústavní soud popsaný 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 zákona č. 235/2004 Sb. ve skutečnosti nic nezměnilo na vztahu § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání k ustanovením daňového řádu a ostatních daňových zákonů: toto ustanovení zákona 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 vůči správci daně. Uvedení těchto subjektů má pouze charakter příkladného výčtu subjektů, na něž norma dopadá, avšak tento výčet, resp. jejich 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 stále upravuje pouze § 64 odst. 2 daňového řádu, o který také bylo napadené rozhodnutí žalovaného opřeno, avšak toto ustanovení žádným způsobem novelizováno nebylo a Ústavní soud jasně a opakovaně deklaroval, že vůči tomuto ustanovení je nutné považovat § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání za *lex specialis*, a tedy že použití předmětného ustanovení daňového řádu v případě prohlášení konkursu je neústavní. Nejvyšší správní soud neshledal, že by v daném případě nastaly skutečnosti, na jejichž základě by se mohl odklonit od setrvalé a vnitřně nerozporné judikatury Ústavního soudu (k možným důvodům takového odklonu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 2 Afs 66/2004 - 53, www.nssoud.cz). Jestliže tedy správce daně opřel své rozhodnutí o převedení přeplatku o § 64 odst. 2 daňového řádu, postupoval v rozporu s ústavním pořádkem.

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 Ústavou České republiky a Listinou základních práv a svobod. Nejen že právně logicky je takový argument nepřijatelný – Ústavní soud se coby ochránce ústavnosti, jenž je vázán pouze ústavním pořádkem, ve svém rozhodování formálně-právně nemůže do rozporu s těmito předpisy vůbec dostat – 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. 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.

Představa, že by Ústavní soud měl vždy pouze rušit předpisy jednoduchého práva, které nějakým způsobem vyčnívají z ústavními předpisy narýsované linie ústavnosti, je projevem přepjatého formalismu, který nemá v právním státě své místo. Ještě absurdnější 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 daňových zákonů, 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 skutkové a právně obdobných věcech) nejen pro orgány moci soudní (srov. např. část II. B nálezů Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV.ÚS 301/05, <http://nalus.usoud.cz>), 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), přičemž právě v tomto smyslu jsou jeho rozhodnutí závazná (čl. 89 odst. 2 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.

Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky žalovaného nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalobkyně, které by jinak jakožto úspěšné účastníci řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nepožadovala.

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

V Brně dne 3. září 2008

JUDr. Josef Baxa
předseda
senátu