

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **JUDr. Lubomír Rokyta**, se sídlem Slezské náměstí 14, Bílovec, správce konkursní podstaty úpadce Zemědělské družstvo Mír se sídlem ve Fulneku, okres Nový Jičín, IČ 00057011, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Fulneku**, se sídlem Nádražní 2, Fulnek, ve věci přeplatku na dani z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 4. 2004, č. j. 22 Ca 342/2003 - 22,

takto:

I. V řízení se pokračuje.

II. Kasační stížnost se zamítá.

III. Žalobci se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 30. 6. 2003, č. j. 31641/03/375920/5710 a č. j.

31642/03/375920/5710 ve věci přeplatku na dani z přidané hodnoty. Napadenými rozhodnutími stěžovatel zamítl reklamaci žalobce proti jím vydaným prvostupňovým rozhodnutím, kterými stěžovatel převedl ve smyslu ustanovení § 64 odst. 2 č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nadměrný odpočet vyměřený za zdaňovací období leden 2003 ve výši 37 760 Kč, a nadměrný odpočet vyměřený za zdaňovací období únor 2003 ve výši 72 896 Kč, na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Krajský soud nejprve obě žaloby spojil ke společnému projednání, poté dne 1. 4. 2004 obě rozhodnutí stěžovatele zrušil pro nezákonnost a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud konstatoval, že z obsahu správních spisů vyplývá, že nadměrný odpočet byl v obou zdaňovacích obdobích vyměřen po účinnosti prohlášení konkursu a je tedy příjmem podstaty. Stěžovatel nebyl oprávněn po prohlášení konkursu na majetek úpadce vyměřené nadměrné odpočty převést na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, neboť takový postup má charakter nepřípustného započtení ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ zákon o konkursu“).

Stěžovatel ve včas podané kasační stížnosti, uplatňuje kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozd. předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Dle jeho názoru není zákon o konkursu ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků „lex specialis“, neboť uvedené zákony neupravují stejnou oblast právních vztahů a nejsou totožné povahy ani z pohledu tzv. dualismu práva. Institut započtení spadá do soukromého práva (§ 488, § 580 občanského zákoníku, § 358 až 364 obchodního zákoníku), stejně jako zákona o konkursu. Nepřípustnost a nemožnost započtení je stanovena obecně v § 581 odst. 1, 2 občanského zákoníku, také v § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu jako jeden z účinků prohlášení konkurzu.

Stěžovatel má dále zato, že mezi státem jako věřitelem a poplatníkem jako dlužníkem je podobný poměr jako mezi věřitelem a dlužníkem práva soukromého, ale pohledávka daňová se podstatně liší od pohledávky soukromoprávní důvodem právním, neboť pouze zákon stanoví skutečnosti, na jejichž základě vzniká v konkrétním případě právní vztah. Tento obligační vztah je veřejnoprávního charakteru s charakteristickou nadřazeností orgánu veřejné moci. Daňová povinnost je pouze platební povinnost daňového subjektu, kterou stát stanoví zákonem, aniž by přitom poskytoval ekvivalentní protiplnění. Zánik daňového závazku ve finančním právu chybí a použití analogie občanského práva je nepřípustná. Otázka, zda žalobce má či nemá právo na vrácení přeplatku, může být posuzována jen podle norem veřejnoprávních.

V daňovém řízení postupuje správce daně v souladu se zákonem o správě daní a poplatků i v případě, že byl na daňový subjekt prohlášen konkurz, protože daňové řízení se ve smyslu § 40 odst. 11 věta druhá zákona o správě daní a poplatků prohlášením konkurzu nepřerušuje. Eviduje-li správce daně podle § 62 zákona o správě daní a poplatků a některém z osobních účtů daňového subjektu přeplatek daně, musí jej použít způsobem taxativně stanoveným v § 64 odst. 2 až 6 zákona o správě daní a poplatků.

Při posuzování předmětné otázky nemůže rovněž obstát argumentace, že nárok na vrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem, jímž je stát, a je tedy majetkem, který ke dni prohlášení konkurzu patřil do konkurzní podstaty. Nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty jako tzv. záporná daňová povinnost vyměřovaná v případě, kdy převýší odpočet daně nad daní na výstupu za příslušné zdaňovací období, nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů. Jedná se o institut finančního práva, vznikající v daňovém řízení u daňového subjektu a je podle zákona o správě daní a poplatků koncipován jako platba daně, kterou správce daně použije buď na úhradu daňových povinností v pořadí uvedeném v § 59 odst. 5 zákona o správě daní poplatků, anebo v případě, kdy daňový přeplatek ve smyslu § 64 odst. 1 v zákona o správě daní poplatků skutečně vznikl, použije jej správce daně na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo na úhradu daňového nedoplatku téhož dlužníka u jiného správce daně za dodržení postupu upraveného v odst. 2 tohoto ustanovení. Stěžovatel uzavírá, že vyměřený nadměrný odpočet nemůže náležet do majetku tvořícího konkurzní podstatu a být zahrnut správcem konkurzní podstaty do soupisu podstaty podle § 18 zákona o konkursu, protože by se jednalo o neopodstatněný zásah do veřejnoprávního daňového řízení. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 14. 2. 2006, č. j. 5 Afs 85/2004 – 51, řízení přerušil, neboť při projednávání věci zaujal pátý senát Nejvyššího správního soudu názor, že ustanovení § 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 č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, jichž je třeba ve věci použít, je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky, a proto dne 14. 2. 2006 podal podle § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, návrh na zrušení těchto ustanovení. Dne 12. 2. 2008 předkládající senát předložil Ústavnímu soudu v důsledku změny právní úpravy nastalé účinností zák. č. 296/2007 Sb. (insolvenční zákon), doplnění svého podání ze dne 14. 2. 2006 a návrh na zrušení ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb. a ustanovení § 105 zákona č 235/2004 Sb., pozměnil na vyslovení protiústavnosti textu:

1) Pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátci bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkurzu. V tomto případě se postupuje podle zvláštního předpisu. 40a/ (§ 37a odst. 1 věta první zák. č. 588/1992 Sb.);

2) Prohlášením konkurzu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkurzu se plátci vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkurzu. (§ 105 odst. 1 věta třetí zák. č. 235/2004 Sb.).

Nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, plénum Ústavního soudu zamítlo návrh na zrušení ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, stejně tak zamítlo i návrh na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 37a odst. 1

věta první zákona č. 586/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozd. př. Návrh na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 105 odst. 1 věta třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozd. př. byl plénem Ústavního soudu pro jeho neaplikovatelnost v souzené věci odmítnut. Nejvyšší správní soud proto v nyní posuzované věci výrokem I. tohoto rozsudku vyslovil, že se v řízení pokračuje (§ 48 odst. 4 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.).

Kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen.

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 ustanovení § 37a zákona o DPH a ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, kterým dochází k převodu vyměřených nadměrných odpočtů na úhradu nedoplatku na jiné dani (v souzené věci na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků), nepřípustným započtením ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu.

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 ustanovení § 37a cit. zákona o dani z přidané hodnoty výslovně stanoví, že pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátci bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkurzu; nevrací se tedy nadměrný odpočet. Obdobně je tomu i v případě § 64 odst. 4 zákona o správě daní 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, ze kterého vyplývá argumentace ve prospěch stěžovatele. 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 § 64 zákona o správě daní 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."

Ačkoliv zákon č. 588/1992 Sb., byl již zrušen, prostřednictvím § 111 zák. č. 235/2004 Sb., je uvedené ustanovení v souzené věci aplikováno. V té souvislosti vzniká několik otázek, které, podle názoru předkládajícího senátu, působí proti předpokladu ústavnosti uvozených ustanovení obou zákonů, a proto jsou předkládány Ústavnímu soudu.

Dále předkládající senát připomněl pojmové a obsahové vymezení jednotlivých daňově právních institutů kogentně upravených v daňových zákonech - daňový přeplatek dle § 64 odst. 1 zákona o správě daní poplatků, tzv. daňový přeplatek nevratitelný - evidenční, daňový přeplatek dle § 64 odst. 4 citovaného zákona, tzv. daňový přeplatek vratitelný, nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty dle § 2 odst. 2 písm. j) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc, zdůraznil vhodnost zabývat se při posuzování položených otázek i okamžikem vzniku zákonného veřejnoprávního nároku daňového subjektu na vrácení vratitelného přeplatku dle § 64 odst. 4 citovaného zákona, v případě vyměření nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty dle § 37a zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve vztahu k možné vzájemnosti započítávaných veřejnoprávních pohledávek, kdy rozlišení výše uvedených právních institutů daňového práva i jejich obsahová náplň vyplývá explicitně přímo z právní úpravy, kdy význam výše citovaných zákonných ustanovení z hlediska vymezení těchto právních institutů je zcela jednoznačný a nepřipouští jiný rozsah svého výkladu (chápání), kdy nerozlišování mezi těmito právními instituty veřejnoprávního daňového řízení, jejich ztotožnění v jeden obsahově neurčitý v daňových zákonech ale ani v zákonu o konkursu neupravený institut pohledávky daňového subjektu - úpadce za správcem daně - státem z probíhajícího veřejnoprávního daňového řízení nemůže být věcí právního názoru nebo právního výkladu, ale musí být výslovně upraven v zákoně.

Předkládající senát zdůraznil, že ústavně komfortní výklad s důrazem na ochranu vlastnických práv ostatních (v uvedeném případě konkursních) věřitelů nevede k odstranění protiústavnosti výše citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, zejména § 64 citovaného zákona, protiústavnosti § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinném do 30. 4. 2004, jakož i protiústavnosti § 105 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinném od 1. 5. 2004. Dle názoru předkládajícího senátu by v rámci probíhajícího daňového řízení docházelo k zákonem výslovně neupravenému zvýhodnění jedné skupiny daňových subjektů, a to úpadců, tedy daňových subjektů, na jejichž majetek byl prohlášen konkurs, proti ostatním daňovým subjektům, tedy i těm, kteří jsou konkursními věřiteli v probíhajícím konkursním řízení, u nichž by při nakládání s jejich daňovým přeplatkem byla plně aplikována výše citovaná zákonná ustanovení, avšak v případě úpadce v rámci prováděného daňového řízení by tato ustanovení o nakládání s daňovým přeplatkem nebyla aplikována z důvodů jejich ústavní nekonformnosti, protože omezují vlastnické právo předmětných konkursních věřitelů, kteří stojí vně daného daňově právního vztahu a nejsou v rámci daňového řízení ani osobami zúčastněnými na daňovém řízení. Takovým postupem správce daně by byla

porušena zásada procesní rovnosti všech daňových subjektů v rámci prováděného daňového řízení upravená v § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků.

Při posouzení kasační stížnosti vycházel Nejvyšší správní soud ze shora citovaného nálezu Ústavního soudu, kterým je v souzené věci vázán. Při posuzování vzájemného vztahu příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků a zákona o konkursu 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 § 20 zákona o konkursu 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 § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu, zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek je úpravou speciální, mající přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní poplatků. Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu tak vytváří překážku v postupu správce daně dle ustanovení § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

K namítané nerovnosti daňových subjektů Ústavní soud uvedl, že účelem ustanovení § 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 specifičnost 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.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a s ohledem na výše uvedené důvody kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalobci v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady.

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

V Brně dne 14. srpna 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu