



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **JUDr. V. Z.**, správkyňe konkursní podstaty úpadce I. D. z., proti žalovanému: **Finanční úřad Ostrava 1**, se sídlem Ostrava, Jurečkova 2, Moravská Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15.11.2005, č. j. 22 Ca 110/2004 - 24,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobkyni **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým byla zrušena pro nezákonnost jeho rozhodnutí ze dne 19. 1. 2004, č. j. 4496/04/388912/7024 a č. j. 4497/388912/7024, a věci mu vráceny k dalšímu řízení.

Rozhodnutími žalovaného byly zamítnuty reklamace žalobkyně proti rozhodnutím o převedení přeplatků na dani z přidané hodnoty, vzniklých v období po prohlášení konkursu, na úhradu nedoplatků na jiných daních. Žalovaný svůj postup zdůvodnil tím, že nevznikly vratitelné přeplatky ve smyslu § 37 a zákona č. 558/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť existoval nedoplatek na jiných daních. V souladu s § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), žalovaný převedl nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku daně z příjmu fyzických osob. Krajský soud vyšel z názoru,

že pokud byl na majetek žalobkyně usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2000, sp. zn. 36 K 8/2000, prohlášen konkurs a žalobkyně poté požádala o vydání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2003 ve výši 18 693 Kč a za období srpen 2003 ve výši 19 249 Kč, nemohly být tyto částky finančním úřadem započteny na nedoplatky. Krajský soud poukázal na ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), který je třeba vztahovat i na daňové pohledávky. Vznikl-li úpadci nárok na vrácení přeplatku na dani, nelze jej za trvání konkurzu použít k úhradě daňových nedoplatků poplatníka, i když by to jinak možné bylo. 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 konkursní podstaty. Stát jako úpadcův dlužník je proto povinen vrátit příslušnou částku do konkursní 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 nepřipustný, a to s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2005 č. j. 2 Afs 114/2004 - 50.

Kasační stížnost je podána 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.“). Žalovaný 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 konkurzu. 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. Žalovaný se proto domnívá, 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. Podle žalovaného by došlo k neodůvodněnému zvýhodnění jedné skupiny daňových subjektů – úpadců. Podle § 59 odst. 3 písm. e) daňového řádu lze daň platit i přeplatkem na jiné dani. Převedením 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 konkursu a vyrovnání 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.

II.

Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu a především odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, na nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44 a na rozsudek téhož soudu ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004 - 50 (www.nssoud.cz). Podle žalobkyně by žalovaný jako orgán státní správy měl respektovat právní stav v této záležitosti, změnit svůj postup při správě daní a přeplatek vydat do konkursní podstaty úpadce. Žalobkyně proto navrhuje, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Právní otázkou zákonnosti rozhodnutí finančního úřadu o reklamaci proti rozhodnutí o přeplatku, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44 a dále v rozsudku ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004 - 50 (www.nssoud.cz). Dospěl přitom k právnímu názoru, kterým 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 ČR a uzavřel, že správní soudy (včetně Nejvyššího správního soudu) jsou povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor Ústavního soudu ČR, 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 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 ČR a ztotožnil se s nálezem ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 (a nepřímou 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 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.*“ 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.

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 ČR) § 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 nepřipustnosti započtení na majetek patřící do podstaty zahrnuje jak soukromoprávní, tak i veřejnoprávní pohledávky. Převod přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu

nedoplatku na dani z příjmu 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 stěžovatele 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 spojené 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 vracení 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 ČR, jímž jsou konkrétně vyvráceny vznesené kasační námitky.

V.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

VI.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když žalovaný ve věci úspěšný nebyl a žalobkyni náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 6. prosince 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu