



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce Ing. J. K., CSc., správce konkursní podstaty úpadce E. G., a. s., zastoupeného JUDr. Karlem Uhlířem, advokátem se sídlem Husova 13, Plzeň, proti žalovanému Finančnímu úřadu v Chebu, se sídlem Háalkova 32, Cheb, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2005, čj. 53717/05/123911/0312, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. 57 Ca 50/2005,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 1279,30 Kč, a to k rukám jeho advokáta do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým soud zrušil jeho rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl reklamaci žalobce podanou proti rozhodnutí o převedení přeplatku vzniklého na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatků na jiných daních, přičemž argumentoval § 40 a § 64 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Uvedl, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje, a správce daně proto musel aplikovat příslušná ustanovení daňového řádu, vztahující se k převedení případného vzniklého přeplatku na nedoplatky u jiných daní. S ohledem na znění § 64 cit. zákona je daňovému dlužníku přeplatek na dani možné vrátit i během konkursu, ale pouze za podmínky, že neexistuje současně na jiné dani téhož správce daně nedoplatek či o převedení přeplatku nepožádal jiný správce daně. Z těchto důvodů žalovaný předmětnou reklamaci zamítl.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni. Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil s odůvodněním, že postup podle § 64 daňového řádu za trvání konkursu má charakter nepřipustného započtení. Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Soud přitom poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, ze dne 24. 11. 2005, sp. zn. III. ÚS 24/05, a ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem a je tudíž nezákonný.

Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje zejména v tom, že soud nesprávně posoudil vztah obou konkurujících si právních předpisů – zákona o konkursu a vyrovnání a daňového řádu. V rámci daňového řízení je správce daně povinen postupovat vždy v souladu se zákonem o správě daní a poplatků – daňovým řádem. Jestliže ten jednoznačně uvádí, že přeplatek lze vrátit pouze za situace, že neexistuje nedoplatek na jiné dani, pak je správce daně takovým zákonným příkazem vázán. V žádném případě pak nelze souhlasit s názorem krajského soudu, že by měla v takovém případě přednost aplikace § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Platební povinnost daňového subjektu není závazkem, ale veřejnoprávní povinností. Předmětná částka nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty byla použita v souladu s § 64 daňového řádu na úhradu nedoplatků vzniklých na dani z příjmů fyzických osob a dani z převodu nemovitostí. Závěrem proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

Žalobce důvodnost kasační stížnosti popřel a uvedl, že počínaje dnem prohlášení konkursu na majetek dlužníka již nelze provést započtení na majetek patřící do konkursní podstaty a postup podle § 64 daňového řádu by byl nepřipustným započtením. Protože zákon o konkursu a vyrovnání má ve vztahu k daňovému řádu povahu speciálního zákona, a má-li být naplněn účel konkursu a vyrovnání, nemůže již po prohlášení konkursu dojít k uspokojení pohledávek úpadcových věřitelů jiným způsobem, nežli prostřednictvím konkursu. Daňový přeplatek po prohlášení konkursu nelze použít k úhradě jiných nedoplatků úpadce. V závěru odkázal na již ustálenou judikaturu Ústavního soudu k této problematice a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného zamítl a žalobci přiznal náhradu nákladů řízení.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Nejprve považuje soud za důležité zdůraznit, že se v minulosti vyjádřil k právní otázce vrácení daňového přeplatku daňovému subjektu po prohlášení konkursu stanoviskem pléna ze dne 29. 4. 2004 publikovaným pod č. 215/2004 Sb. NSS. V něm vyslovil závěr, že „*Daňový přeplatek lze vrátit daňovému subjektu jen za předpokladu, že se jedná*

o vratitelný přeplatek, to jest 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.“

Problematikou se posléze zabýval v řadě projednávaných případů Ústavní soud a dospěl k opačnému právnímu názoru. Tak např. v jeho nálezu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, je *ratio decidendi* možno shrnout tak, že „ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání 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. 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.“

Ze srovnání obou zvýrazněných názorů je jasně patrné, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných základech. Pro úplnost je vhodné dodat, že citovaný nálezn není ojedinělý, nýbrž že 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).

Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná (jako interpretační vodítka) nejen pro orgány moci soudní, 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 hlavní interpretátor 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 Ústavy přijatým Ústavním soudem ve zjevném rozporu, nemůže očekávat jiný výsledek, než že takové rozhodnutí bude následně zrušeno soudem při soudním přezkumu rozhodnutí.

Nadále je tedy nutno používat výhradně závěry Ústavního soudu k problematice vrácení přeplatků vzniklých na některé z daní, za současné existence nedoplateků u jiné daně v průběhu konkursu. Ústavní soud uvedl následující úvahy (např. ve věci sp. zn. III. ÚS 648/04), z nichž Nejvyšší správní soud tedy rovněž nadále vychází a na které odkazuje.

„Při řešení určující otázky, tj. vzájemného vztahu ustanovení § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, je nutno 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 plyne primát základních práv a svobod, primát jednotlivce před státem. Ten je pak třeba respektovat i při střetu základních práv s obecným zájmem státu.“

Na tomto místě lze také odkázat na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 4/97, III. ÚS 129/98, III. ÚS 257/98 a III. ÚS 765/02, v nichž se tento soud vyjádřil

o působení Ústavy celým právním řádem tak, že „jednou z funkcí Ústavy, zvláště ústavní úpravy základních práv a svobod, je její ‚prozařování‘ celým právním řádem. Smysl Ústavy spočívá nejen v úpravě základních práv a svobod, jakož i institucionálního mechanismu a procesu utváření legitimních rozhodnutí státu (resp. orgánů veřejné moci), nejen v přímé závaznosti Ústavy a v jejím postavení bezprostředního pramene práva, nýbrž i v nezbytnosti státních orgánů resp. orgánů veřejné moci, interpretovat a aplikovat právo pohledem ochrany základních práv a svobod.

Vlastnické právo, jako právo základní, které je třeba mít při posuzování daného problému na mysli, je chráněno článkem 11 Listiny. Každý má právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedené ústavní normy žádnou interpretací nelze dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, kterého v daňových věcech reprezentuje správce daně. Dřívější výklad zastávaný správními soudy v posuzované věci však ve svých důsledcích stát, resp. správce daně, oproti jiným vlastníků - v případech vyhlášených konkursů v úvahu přicházejících jako konkursní věřitelé - zvýhodňuje a *de facto* mu přiznává privilegované postavení (ač to již nyní, oproti době dřívější, neumožňuje stávající úprava zákona o konkursu a vyrovnání, protože zákonodárce jeho novelou, která byla provedena zák. č. 105/2000 Sb., jež nabyla účinnosti dnem 1. 5. 2000, zrušil třetí třídu konkursních pohledávek a následkem toho tak v podstatě sloučil pohledávky veřejnoprávní, mezi nimi i daňové, s pohledávkami soukromoprávními do jedné třídy, kterou pro účely zákona o konkursu a vyrovnání označuje nyní třídou druhou).

V této souvislosti Ústavní soud podotýká, že ve shodě s názorem Nejvyššího soudu, vyjádřeným v jeho rozhodnutí publikovaném pod č. 23/2002 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, zastává názor, že nárok na vrácení přeplatku daně (a to i nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, o který v posuzované věci jde) považuje za pohledávku úpadce za jeho dlužníkem tj. státem reprezentovaným správcem daně. Přitom, a to opět ve shodě s názorem uvedeným v rozhodnutí Nejvyššího soudu publikovaném pod č. 20/2000 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, považuje takové pohledávky úpadce za součást majetku jeho konkursní podstaty a nesdílí tedy závěry Stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu ani v té jeho části, v níž s odkazem na povahu nároku daňového subjektu na vrácení přeplatku na dani nepřipouští možnost jeho zařazení do konkursní podstaty. S ohledem na článek 11 odst. 1 Listiny stanovenou záruku stejné ochrany vlastnických práv různých vlastníků tak závěr, že by vlastnickému právu jednoho z věřitelů téže třídy, byť se jednalo o stát, byla poskytována ochrana zvýšená, připustit nelze.

Interpretací podanou napadenými rozhodnutími není zachována spravedlivá rovnováha mezi požadavkem obecného zájmu na řádném placení daní a imperativem ochrany základních práv jednotlivce (čl. 11 odst. 1 Listiny)“

Vycházejí ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, dospěl Ústavní soud k výše zvýrazněnému názoru.

Jinak řečeno, správce daně tedy nemůže použít přeplatek daně podle ustanovení § 64 odst. 2 daňového řádu v situaci, kdy je na daňový subjekt prohlášen konkurs, neboť

je nutné aplikovat ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb. stanovící absolutní zákaz započtení v případě prohlášení konkursu, jež je ve vztahu k § 64 odst. 2 daňového řádu v souladu s nálezem Ústavního soudu nutno vnímat jako *lex specialis*. V tomto ohledu je zcela nepřijatelný názor žalovaného, že žádný zákon nestanoví správci daně jiný postup - tímto zákonem (normou) je právě zákon č. 328/1991 Sb., resp. jeho ustanovení § 14 odst. 1 písm. i), které je nutné užít přednostně před § 64 odst. 2 daňového řádu upravujícího možnost převádění daňových přeplatků na daňové nedoplatky. Daňové zákony totiž nelze vykládat izolovaně a samostatně od ostatních zákonných norem. Daňové zákony jsou součástí právního řádu České republiky, který je nutné vykládat jednotně a v případě konfliktu zákonů přistoupit k jeho řešení výkladovými pravidly a střet zákonů vyložit v souladu s ústavními kautelami. Jestliže Ústavní soud takový střet daňového řádu a zákona č. 328/1991 Sb. vyložil, je povinností správního orgánu (žalovaného) jeho výklad práva respektovat a rozhodovat v souladu s ním, pokud nedojde k podstatné změně věcí (*rebus sic stantibus*) nebo právní úpravy. Z uvedeného proto vyplývá, že postup správce daně podle § 64 daňového řádu a § 105 zákona č. 235/2004 Sb. po prohlášení konkursu na daňový subjekt je v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., neboť se jedná o nepřipustnou kompenzaci a současně i o nepřipustné zvýhodňování jednoho konkursního věřitele vůči ostatním.

Tvrzení žalovaného, že přeplatek na dani nemůže náležet do konkursní podstaty, neboť se nejedná o předmět právních vztahů ve smyslu soukromého práva a navíc by se jednalo o nepřipustný zásah do veřejnoprávního daňového řízení, nelze ničím podložit. Podle § 6 odst. 2 věta první zákona č. 328/1991 Sb. se konkurs týká majetku, který patřil dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého nabyl za konkursu; tímto majetkem se rozumí také mzda nebo jiné podobné příjmy. Z tohoto ani jiného ustanovení předmětného zákona nelze dovodit, že by do konkursní podstaty náležely pouze předměty ve smyslu práva soukromého. Je sice pravdou, že ustanovení § 27 a 27a, jimiž argumentuje žalovaný, upravují postup při zpeněžení konkursní podstaty; z toho však nelze dospět k závěru, že cokoli, co není možné takto zpeněžit, do konkursní podstaty nenáleží: jakékoliv pohledávky úpadce uhrazené za konkursu jeho dlužníky zákonnými penězi náležejí do konkursní podstaty, byť k jejich zpeněžení pojmově nemůže dojít. Argumentace, že přeplatek na dani je pohledávkou veřejnoprávní, nemá v tomto případě žádnou váhu, neboť Ústavní soud jasně deklaroval možnost započtení jak soukromoprávních, tak i veřejnoprávních pohledávek.

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 bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce dosáhl v řízení o kasační stížnosti žalovaného plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení byly stanoveny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v tomto případě za jeden úkon právní služby spočívající v písemném podání týkajícím se věci samé ze dne 24. 5. 2006, a náhrady hotových výdajů, tedy ve výši 1 x 1 000 Kč a 1 x 75 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 citované vyhlášky], celkem 1 075 Kč. Protože žalobcům

advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 204,30 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobci, tak činí 1 279,30 Kč. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. listopadu 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu