



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 žalobce: **P. I. a.s.**, zastoupený Mgr. Miladou Blumaierovou, advokátkou se sídlem v Brně, Ptašinského 4, 602 00, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 12. 2005, č. j. 22Ca 22/2005 - 22,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobci **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 bylo zrušeno pro nezákonnost jeho rozhodnutí ze dne 19. 1. 2005, č. j. 13048/150/2004, a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 1. 2005, č. j. 13048/150/2004 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Prostějově ze dne 4. 8. 2004, č. j. 101221/04/325912/1071, kterým správce daně zamítl žádost žalobce ze dne 1. 6. 2004 o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2004 ve výši 2 300 203 Kč.

Žalovaný svůj postup zdůvodnil tím, že nevznikl vratitelný přeplatek podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ani vratitelný přeplatek podle § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, neboť existoval nedoplatek na téže dani, který byl vyšší než nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty úpadce, na jehož majetek byl prohlášen konkurs dne 13. 9. 2000. Postup správce daně podle žalovaného nebyl v rozporu s § 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“), protože se nejednalo o nepřipustnou kompenzaci, ale o realizaci úhrady splatné daňové povinnosti. V této souvislosti žalovaný poukazoval na stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003, které se zabývá výkladem vztahu § 64 ZSDP a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání.

Krajský soud vyšel z ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, který vztáhnul i na daňové pohledávky. Vznikl-li úpadci nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, nesmí být za trvání konkursu použit k úhradě jiných daňových nedoplatků, i když by to jinak (mimo konkurs) bylo možné. 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. Krajský soud uvedl, že je skutečností, že dne 29. 4. 2004 bylo pod sp. zn. Sst 2/2003 přijato plénem Nejvyššího správního soudu stanovisko k výkladu vztahu § 64 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Toto stanovisko bylo ovšem zásadním způsobem zpochybněno nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 (a nepřímo také nálezem sp. zn. I. ÚS 544/02). Krajský soud dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004 - 50, ve kterém zdejší soud dospěl k závěru, že správní soudy musí ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor obsažený v uvedeném nálezu Ústavního soudu. Krajský soud proto uzavřel, že pokud úpadci vznikl po prohlášení konkursu na jeho majetek usnesením Krajského obchodního soudu v Brně ze dne 13. 9. 2000 nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty ve výši 2 300 203 Kč, nelze tento přeplatek po prohlášení konkursu na majetek úpadce použít na úhradu nedoplatků úpadce na dani z přidané hodnoty z dřívější doby, neboť takový postup je - jak bylo uvedeno výše - v rozporu s ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání.

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 konkursu. 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.

Žalobce ke kasační stížnosti vyjádření nepodal.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. 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.

Kasační stížností nastolenou právní otázku se již 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 narušenou 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 nepřímo 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 daní z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku 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 žalovaného 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 spojeného 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 daní, 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 žalobci náklady řízení nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu