



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **JUDr. K. P.**, správkyňe konkursní podstaty úpadce F. B.-S. a. s., zastoupené Mgr. Janem Krejstou, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2006, č. j. 30 Ca 107/2004 - 45,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyni **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 :**

**I.**

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 10. 2. 2004, č. j. 7311/03/FŘ/130, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti úvodem, připomněl, že ani setrvalá a vnitřně nerozporná judikatura Ústavního soudu nemůže být vnímána, jako rovná zákonům, nýbrž jako závazné interpretační vodítko při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech. Dále konstatuje, že i od této judikatury je v určitých případech možný odklon (např. v případě, že se judikatura Ústavního soudu nevypořádala se všemi argumentačními pozicemi) V této souvislosti odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne

14. 9. 2005, sp. zn. 2 Afs 180/2004. Stěžovatel dále uvedl, že aplikoval příslušná ustanovení zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „d. ř.“), v souladu s výkladovou variantou a právním názorem obsaženým ve stále platném sjednocujícím stanovisku pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004 k výkladu vztahu ust. § 64 d. ř. a ust. § 14 odst. 1 písm. i) zák. č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, v platném znění (dále jen „ZKV“). Konstatoval, že i druhá výkladová varianta provedená v předmětném nálezu Ústavního soudu a vycházející ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva v případě jeho možného dvojího výkladu se nevypořádala se všemi argumenty uplatněnými ve stanovisku pléna Nejvyššího správního soudu. Podle stěžovatele výklad Ústavního soudu nevycházel z pozitivně právní úpravy daňového řízení, účelu a cíle tohoto řízení, ale ani z pojmového a obsahového vymezení jednotlivých daňově právních institutů kogentně upravených v daňových zákonech. Podle stěžovatele dále Ústavní soud pochybil, když se nezabýval okamžikem vzniku zákonného veřejnoprávního nároku daňového subjektu na vrácení vratitelného přeplatku dle ust. § 64 odst. 4 d. ř. v případě vyměření nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty dle ust. § 37a zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), v platném znění ve spojení s ust. § 64 odst. 4 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „d. ř.“), ve vztahu k možné vzájemnosti započítávaných veřejnoprávních pohledávek. Stěžovatel dále uvedl, že nerozlišování institutů daňového řízení a jejich ztotožnění v jeden obsahově neurčitý a zákonně neupravený institut nemůže být věcí právního názoru nebo právního výkladu, ale musí být výslovně upraven v zákoně. Podle stěžovatele by postup v souladu napadeným výkladem vedl k neodůvodněnému porušování daňových předpisů, a to zejména § 64 d. ř. a současně platného ust. § 15 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který výslovným a jednoznačným způsobem upravuje postup správce daně při vrácení vratitelného přeplatku na dani z přidané hodnoty vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu na této dani při souběhu konkursního a daňového řízení. Stěžovatel dále uvedl, že podle napadeného výkladu by pouhým vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období po prohlášení konkursu na majetek úpadce vznikl tomuto subjektu veřejnoprávní nárok na vrácení daňového přeplatku na této dani, a to vždy, bez ohledu na možný vznik vratitelného, ale i nevratitelného přeplatku. Stěžovatel dále upozornil na skutečnost, že DPH je v rámci napadeného výkladu chápána jen jako nárok na odpočet daně bez ohledu na vlastní daňovou povinnost, kdy daň z přidané hodnoty je legislativně technicky konstruována jako rozdíl daně na vstupu a výstupu, jenž je daňovou povinností plátce předmětné daně v konkrétním zdaňovacím období. Stěžovatel také konstatoval, že použitím napadeného výkladu by došlo i k porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR, podle kterého lze státní moc uplatňovat jen v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Stěžovatel dále vyjádřil přesvědčení, že napadený výklad je v rozporu s čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, když ani tento ústavně konformní výklad nevede k odstranění protiústavnosti dotčených ustanovení d. ř., ZDPH a zák. č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty a ospravedlnění postupu správce daně, který by spočíval na faktickém porušování daňových předpisů. Upřednostnění ústavně konformní interpretace předmětných protiústavních ustanovení právních předpisů před postupem dle ust. § 64 a násl. zák. č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, který se v rámci realizace mechanismů odstraňování protiústavních ustanovení právních předpisů nabízel, nebylo v nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005 odůvodněno. Stěžovatel dále uvedl, že napadeným výkladem by docházelo k porušení jedné ze základních zásad daňového řízení, kterou je zásada procesní rovnosti všech daňových subjektů (§ 2 odst. 8 d. ř.), neboť by docházelo ke zvýhodnění skupiny konkursních věřitelů proti věřitelům stojícím mimo toto řízení. Stěžovatel dále odkázal na své vyjádření k žalobě ze dne 20. 7. 2004.

Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

II.

Žalobkyně vyjádření ke kasační stížnosti nepodala.

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.

Rozhodnutím ze dne 10. 2. 2004, č. j. 7311/03/FŘ/130 stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno III. ze dne 6. 10. 2003, č. j. 171281/03/290/512/0385, kterým byla podle ustanovení § 64 odst. 4 d. ř. zamítnuta žádost žalobkyně o vrácení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2002 až červen 2003 v celkové výši 40 627 Kč. Toto rozhodnutí napadla žalobkyně žalobou ze dne 8. 4. 2004. Tuto žalobu krajský soud shledal důvodnou a napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadené soudní rozhodnutí a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Problematikou projednávanou v rámci této kasační stížnosti, tj. především právní otázkou vztahu § 64 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání (přípustnosti použití přeplatku na dani, vzniklého po prohlášení konkursu na úhradu nedoplatku daně, vzniklé před prohlášením konkursu) 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](http://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. Argumenty uvedené v kasační stížnosti však takovéto odůvodnění nedávají.

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 nepřímě 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 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.“ 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 nepřípustnosti započtení na majetek patřící do podstaty zahrnuje jak soukromoprávní, tak i veřejnoprávní pohledávky. Převod přeplatku na daní z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku na daní 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 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.

Poukaz stěžovatele na nový zákon o DPH (zákon č. 235/2004 Sb.) je v posuzované věci nepřijatelný, neboť ta se řídila právem platným a účinným před přijetím tohoto zákona, jež s novou právní úpravou ve své podstatě nesouvisí nijak jinak než předmětem a základní metodou právní úpravy.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že napadené rozhodnutí krajského soudu odpovídá závěrům obsaženým v setrvalé a konstantní judikatuře Ústavního soudu ČR, již jsou konkrétně vyvráceny vznesené kasační námitky.

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. Přípisem ze dne 28. 11. 2006 Mgr. Jan Krejsta, advokát se sídlem Údolní 37, Brno, vyjádřil souhlas se složením senátu Nejvyššího správního soudu příslušného k rozhodnutí předmětné věci a nárokoval odměnu za právní zastoupení v celkové výši 5117 Kč. Uvedl, že zastupuje žalobkyni v tomto řízení. Ze soudního spisu však není seznatelná taková aktivita tohoto advokáta v řízení o kasační stížnosti, která by dávala důvod k přiznání odměny alespoň za jeden úkon právní služby. Za takovou aktivitu nelze ještě považovat sdělení soudu, že žalobkyně nemá námitek vůči složení senátu nejvyššího správního soudu, který ve věci má rozhodovat, a vyčíslení nákladů řízení, neboť se nejedná o podání ve věci samé ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, nýbrž o nanejvýš nekomplikované vyjádření procesní povahy, jež nelze považovat ani za úkon „nepojmenovaný“ ve smyslu § 11 odst. 3 advokátního tarifu. Vyjádření ve věci samé žalobkyně nepodala. Přiznání odměny za převzetí případu a přípravu zastoupení ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu zde nepadá rovněž v úvahu, neboť advokát zastupoval žalobkyni již v řízení před krajským soudem, takže byl s případem podrobně seznámen. Ohledně nákladů právního zastoupení žalobkyně v řízení před krajským soudem, kde výše uvedený advokát žalobkyni zastupoval, už bylo rozhodnuto ve výroku II. kasační stížností napadeného rozsudku.

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

V Brně dne 30. ledna 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček  
předseda senátu