



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Mgr. Milan Chytil**, se sídlem Česká 12, Brno, správce konkursní podstaty úpadce **Pekárny K a K, spol. s r. o.**, proti žalovanému: **Finanční úřad v Blansku**, se sídlem Seifertova 7, Blansko, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2006, č. j. 30 Ca 165/2004 – 47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 17. 2. 2006, č. j. 30 Ca 165/2004 – 47, zrušil Krajský soud v Brně rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku (dále jen „stěžovatel“) ze dne 4. 5. 2004, č. j. 44816/04/283911/5262, jímž byla zamítnuta reklamace žalobce (dále jen „účastník“) proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 22. 3. 2004, č. j. 28339/04/283911/5262, kterým byl převeden přeplatek na dani z přidané hodnoty vykázaný ke dni 22. 3. 2004 ve výši 21 303 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů právnických osob. V odůvodnění rozsudku krajský soud s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, uvedl, že nárok na vrácení přeplatku daně je pohledávkou úpadce za dlužníkem, tj. státem reprezentovaným správcem daně. Taková pohledávka se považuje za součást majetku jeho konkursní podstaty. Jelikož Ústavní soud v citovaném nálezu dospěl k závěru, že ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“) zakotvuje nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž i veřejnoprávních pohledávek, a že citované ustanovení má proto v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou obsaženou v ust. § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), krajský soud posoudil

rozhodnutí stěžovatele jako nezákonné. Nevychází totiž z ústavně konformního výkladu a je tak v rozporu s ust. čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve které namítal, že krajský soud vyšel z právního názoru Ústavního soudu, aniž by se meritorně zabýval právní otázkou daného sporu, tj. vymezením veřejnoprávního nároku na vrácení daňového přeplatku, momentem jeho vzniku ve vztahu k vzájemnosti započítávaných veřejnoprávních pohledávek a postavením správce daně v konkursním a daňovém řízení. Krajský soud se dále nevypořádal s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným ve stále platném stanovisku jeho pléna ze dne 29. 4. 2004. Stěžovatel dále namítal, že výklad obsažený v nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, se nevypořádal se všemi argumenty stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu, když tento výklad nevycházel z pozitivně právní úpravy daňového řízení ani z vymezení daňově právních institutů (daňový přeplatek, daňový přeplatek vratitelný, daňový přeplatek nevratitelný, nadměrný odpočet atd.). Ztotožnění těchto institutů v jeden nikde neupravený institut pohledávky daňového subjektu za správcem daně nemůže být věcí právního názoru nebo právního výkladu. Takové ztotožnění musí být výslovně upraveno v zákoně. Pokud by stěžovatel postupoval v souladu s výkladem Ústavního soudu, vedlo by to ze strany správců daně k nedůvodnému porušování daňových předpisů. Například předmětným ústavně konformním výkladem je vytvořena nová daňově právní skutečnost vzniku veřejnoprávního nároku daňového subjektu na vrácení daňového přeplatku při souběhu konkursního a daňového řízení, kdy pouhým vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období po prohlášení konkursu na majetek úpadce vzniká tomuto daňovému subjektu veřejnoprávní nárok na vrácení daňového přeplatku, a to vždy bez ohledu na možný vznik vratitelného, ale i nevratitelného přeplatku. Tímto porušováním daňových předpisů by docházelo i k porušení čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 2 odst. 3 Ústavy. Ústavně konformní výklad ustanovení § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků podle názoru stěžovatele nevede k odstranění protiústavnosti citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, zejména § 64 citovaného zákon a § 37a zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a k ospravedlnění postupu správce daně při nakládání s daňovým přeplatkem v rámci daňového řízení při souběhu s konkursním řízením, který by spočíval na faktickém porušování daňových předpisů. Upřednostnění ústavně konformní interpretace nebylo v citovaném nálezu ani odůvodněno. Aplikací výkladu provedeného Ústavním soudem by docházelo k zákonem výslovně neupravenému zvýhodnění jedné skupiny daňových subjektů, a to úpadců, proti ostatním daňovým subjektům, tedy i těm, kteří jsou konkursními věřiteli v probíhajícím konkursním řízení a u kterých by byla při nakládání s jejich daňovým nedoplatkem plně aplikována ustanovení zákona o správě daní a poplatků o započtení přeplatku, zatímco v případě úpadce by tato ustanovení nebyla aplikována z důvodu jejich ústavní nekonformnosti. Stejně by předmětná ustanovení neměla být aplikována i v případě věřitelů, kteří nejsou v právním postavení konkursních věřitelů proto, že i u těchto subjektů dochází postupem správce daně při započtení přeplatku k omezení jejich vlastnického práva. Postupem v souladu s názorem Ústavního soudu by byla stěžovatelem porušena zásada procesní rovnosti všech daňových subjektů upravená v § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Účastník se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu s tím, že rozhodnutí Ústavního soudu je třeba v rozhodovací činnosti soudů obecných respektovat.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil

stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podstata sporu spočívá v tom, zda v případě, kdy je na majetek úpadce prohlášen konkurs, je či není postup správních orgánů podle ust. § 37a zákona o dani z přidané hodnoty a ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků, kterým dochází k převodu vyměřených nadměrných odpočtů na úhradu nedoplatku na jiné dani, nepřípustným započtením ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání.

Nálezem ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, zamítlo plénum Ústavního soudu návrh na zrušení ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, stejně tak zamítlo i návrh na vyslovení protiústavnosti ust. § 37a odst. 1 věta první zákona o dani z přidané hodnoty. Návrh na vyslovení protiústavnosti ust. § 105 odst. 1 věta třetí zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, byl plénem Ústavního soudu pro jeho neaplikovatelnost v souzené věci odmítnut.

Při posouzení kasační stížnosti vycházel Nejvyšší správní soud ze závěrů obsažených v citovaném nálezu Ústavního soudu, který navazuje na setrvalou a konstantní judikaturu Ústavního soudu (viz například nálezy ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, ze dne 18. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 713/05, ze dne 20. 12. 2005, sp. zn. II. ÚS 35/05, ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, ze dne 18. 1. 2006, sp. zn. III. ÚS 41/05, ze dne 23. 2. 2006, sp. zn. III. ÚS 208/05, ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05, ze dne 24. 11. 2005, sp. zn. III. ÚS 24/05, ze dne 14. 9. 2006, sp. zn. IV. ÚS 550/05, ze dne 31. 7. 2006, sp. zn. IV. ÚS 408/05). K nutnosti respektování právního názoru Ústavního soudu se zdejší soud vyjádřil například v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, v němž se zabýval rozporem mezi stanoviskem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003-225, a právním názorem Ústavního soudu. Své závěry shrnul Nejvyšší správní soud do právní věty, v níž vyslovil, že „Ústavně konformní výklad právního předpisu provedený v rozhodnutích Ústavního soudu je pro obecné soudy závazný i ve skutkově a právně obdobných jiných věcech. K odchylce od něj by proto mohly přistoupit pouze výjimečně, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy anebo by se zásadně změnily společenské či ekonomické poměry, což by ovšem obecný soud musel ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnit.“ Nejvyšší správní soud tak judikoval, že správní soudy jsou povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor Ústavního soudu, byť zmiňované stanovisko Nejvyššího správního soudu není nahrazeno žádným novým stanoviskem ani rozhodnutím rozšířeného senátu.

Při posuzování vzájemného vztahu příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků a zákona o konkursu a vyrovnání je, podle závěrů vyslovených Ústavním soudem v citovaném nálezu, 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 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 ust. § 20 zákona o konkursu a vyrovnání 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 ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, je úpravou speciální, mající přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ust. § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání tak vytváří překážku v postupu správce daně podle ust. § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

K namítané nerovnosti daňových subjektů Ústavní soud uvedl, že účelem ust. § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, podle 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 podle 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 specifickou 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 nepřipustnosti kompenzace pohledávek a nemůže využívat žádné ze svých specifických oprávnění, sloužících k výkonu jeho působnosti, která by jej vůči jiným účastníkům zvýhodňovala.

Protože napadený rozsudek odpovídá závěrům obsaženým v citovaném nálezu Ústavního soudu, který vychází ze setrvalé a konstantní judikatury Ústavního soudu, nejsou stěžovatelem uplatněné stížní námítky důvodné.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníkovi žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 21. srpna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu