



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **JUDr. Jaroslav Pavlík**, se sídlem Bráfova 20, Třebíč, správce konkursní podstaty úpadce **Jihlavské sklárny BOHEMIA, a.s.**, se sídlem Antonínův Důl 107, Jihlava, proti žalovanému: **Finanční úřad v Jihlavě**, se sídlem Tolstého 2, Jihlava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2002, č. j. 124508/02/314911/9055, ve věci převedení přeplatku na dani, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2006, č. j. 30 Ca 6/2006 - 11,

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 :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 11. 12. 2002, č. j. 124508/02/314911/9055, jímž nebylo vyhověno reklamaci žalobce (dále též „účastník řízení“) proti rozhodnutí ze dne 5. 11. 2002, č. j. 115091/02/314911/9055, kterým byl z úřední povinnosti převeden přeplatek účastníka řízení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2002 ve výši 3 555 479 Kč na úhradu nedoplatku na dani z příjmů právnických osob.

V projednávané věci stěžovatel po prohlášení konkursu na žalobce naložil s přeplatkem na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2002 ve výši 3 555 479 Kč, který žalobci vznikl v důsledku uplatnění nadměrného odpočtu, postupem dle ust. § 64 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků a použil jej na úhradu jiných daňových nedoplatků žalobce. Stěžovatel tak při rozhodování vycházel z toho, že ust. § 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“), není ve vztahu k ust. § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“), a ust. § 64 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků ustanovením speciálním a nelze proto uvažovat o nepřípustném započtení pohledávek.

Krajský soud rozhodnutí stěžovatele dne 23. 3. 2006 zrušil pro nezákonnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž svůj právní názor opřel zejména o nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, podle kterého ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Krajský soud dále konstatoval, že toto 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 o správě daní a poplatků.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Podle stěžovatele krajský soud nerespektoval jeho postavení jako reprezentanta státu v oblasti správy daní a jeho zákonem určený procesní postup v předmětné problematice. Za situace, kdy v zákoně o správě daní a poplatků ani v jiném zákoně není stanoveno, že by správce daně byl oprávněn postupovat jinak v případě, kdy je na majetek daňového subjektu prohlášen konkurs, přičemž ze žádného právního předpisu nevyplývá povaha zákona o konkursu a vyrovnání jako lex specialis vůči zákonu o správě daní a poplatků, a stěžovatel se těmito zákony řídil, nelze jeho procesní postup označit za nezákonný. Stěžovatel zdůraznil, že ostatně ani daňové řízení se v souladu s ust. § 40 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků prohlášením konkursu nepřerušuje. Stěžovatel je proto přesvědčen, že postupem v souladu s ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků a ust. § 37a zákona o dani z přidané hodnoty dodržel podmínky stanovené daňovými předpisy. S ohledem na výše uvedené proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Účastník řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu spisu, který měl Nejvyšší správní soud k dispozici, vplynuly následující podstatné skutečnosti:

Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 13. 6. 2007, č. j. 9 Afs 6/2007 - 31, řízení v uvedené věci dle ust. § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. přerušil, neboť zjistil, že pátý senát Nejvyššího správního soudu podal podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky a ust. § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, k Ústavnímu soudu návrh na zrušení ust. § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

V návrhu předloženém Ústavnímu soudu předkládající pátý senát Nejvyššího správního soudu (dále jen „předkládající senát“) uvedl, že si je vědom interpretačního pravidla, jak jej vyjádřil Ústavní soud ve svém rozhodnutí pod sp. zn. III. ÚS 41/05, avšak v daném případě právní úprava takovou volbu neumožňuje, neboť ust. § 37a cit. zákona o dani z přidané hodnoty výslovně stanoví, že pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkursu; nevrací se tedy nadměrný odpočet. Obdobně je tomu i v případě ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví, co se rozumí přeplatkem, resp. vratitelným přeplatkem, a proto v tomto případě bylo navrženo ponechání části první věty: „Požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč.“ a pouze ve zbytku bylo navrženo jeho zrušení.

Předkládající senát mimo jiné připomněl stanovisko Pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003, publikované pod č. 215/2004 Sb. NSS, ze kterého vyplývá argumentace ve prospěch žalovaného správního orgánu. Plénum Nejvyššího správního soudu vycházelo z právního názoru založeného na tom, že institut nadměrného odpočtu je institutem veřejného práva a s daňovým přeplatkem je správce daně povinen naložit způsobem uvedeným v ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků, tj. převést jej nejprve na úhradu daňových nedoplatků, a to i v případě, že daňovým subjektem je úpadce, na jehož majetek byl prohlášen konkurs. Vrátit daňový přeplatek daňovému subjektu lze jen za předpokladu, že se jedná o vratitelný přeplatek, tj. 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. Konstatoval, že v předmětné věci je podstatný názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005: *„Vycházejí ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, dospěl Ústavní soud k závěru, dle něhož ustanovení 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu 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. 2 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. 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.“*

Nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, plénum Ústavního soudu zamítlo 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 č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Návrh na vyslovení protiústavnosti ust. § 105 odst. 1, věta třetí, zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, byl plénem Ústavního soudu pro jeho neaplikovatelnost v souzené věci odmítnut. Nejvyšší správní soud proto v nyní posuzované věci usnesením ze dne 24. 7. 2008, č. j. 9 Afs 6/2007 - 33, vyslovil, že se v řízení pokračuje (ust. § 48 odst. 4 s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené

rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podstata sporu v posuzované věci spočívá v tom, zda v případě, kdy je na majetek úpadce prohlášen konkurs, je či není postup správních orgánů dle 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.

Ačkoliv zákon č. 588/1992 Sb. byl již zrušen, prostřednictvím ust. § 111 zákona č. 235/2004 Sb. je uvedené ustanovení v souzené věci aplikováno.

Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení kasační stížnosti ze závěrů obsažených ve shora citovaném nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, který vychází ze setrvalé a konstantní judikatury Ústavního soudu (viz například nálezy sp. zn. I. ÚS 544/02, I. ÚS 713/05, II. ÚS 35/05, III. ÚS 648/04, III. ÚS 41/05, III. ÚS 208/05, I. ÚS 544/02, III. ÚS 38/05, III. ÚS 24/05, IV. ÚS 550/05, IV. ÚS 408/05). Ostatně k nutnosti respektování právního názoru Ústavního soudu se zdejší soud vyjádřil například ve svém rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, www.nssoud.cz, v němž se věnoval nesouladu mezi shora označeným stanoviskem Nejvyššího správního soudu a právním názorem Ústavního soudu. Kasační soud přitom konstatoval, že *„setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závaznou 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 tak dospěl k závěru, že správní soudy (včetně Nejvyššího správního soudu) jsou povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor Ústavního soudu, byť zmiňované stanovisko sp. zn. Sst 2/2003 nebude 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, dle závěrů v nálezu vyslovených, 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 základních práv a svobod (dále jen „Listina“) 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

nepřípustnost 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 dle 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, dle 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 dle 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 specifičnost 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 nepřípustnosti kompenzace pohledávek a nemůže využívat žádné ze svých specifických oprávnění, sloužících k výkonu jeho působnosti, která by jej vůči jiným účastníkům zvýhodňovala.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že napadené rozhodnutí krajského soudu odpovídá závěrům obsaženým v citovaném nálezu Ústavního soudu, který vychází ze setrvalé a konstantní judikatury Ústavního soudu, jíž jsou konkrétně vyvráceny vznesené kasační námitky.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s ust. § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., dle 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Účastníkovi

řízení podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 6. srpna 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu