



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **JUDr. Mariána Štetiny**, advokáta se sídlem Štefánikova 16, Brno, správce konkursní podstaty úpadce Zemědělské družstvo Máj – v likvidaci, se sídlem v Bučovicích, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Bučovicích** se sídlem Slovenská 910, Bučovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2006, č. j. 1244/06/342970/0521, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 8. 2007, č. j. 30 Ca 59/2006 - 25,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **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 :

Rozhodnutím ze dne 23. 1. 2006, č. j. 1244/06/342970/0521, žalovaný zamítl reklamaci žalobce proti rozhodnutí žalovaného o převedení přeplatku ze dne 8. 12. 2005, č. j. 24550/05/342970/0521. Tímto rozhodnutím správce daně převedl z úřední povinnosti podle § 64 odst. 2 daňového řádu přeplatek na dani z přidané hodnoty, vykázaný ke dni 8. 12. 2005 ve výši 19 000 Kč, na úhradu nedoplatku daně z převodu nemovitostí vykázaného ke dni 8. 12. 2005 ve výši 98 663 Kč.

V rozhodnutí o zamítnutí reklamace pak žalovaný uvedl, že za existence daňových nedoplatků nevzniká v souladu s § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vratitelný přeplatek, a to i v případě plátce, u kterého byl prohlášen konkurs. Bylo tedy správně postupováno podle § 64 daňového řádu. Takový postup není ani v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i zákona o konkursu a vyrovnání.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž odkázal na § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, podle kterého je započtení na majetek patřící do konkursní podstaty nepřipustné. Dochází tak k neoprávněnému zvýhodňování jednoho z věřitelů a k odčerpávání finančních prostředků z konkursní podstaty na úkor všech ostatních věřitelů. Dále poukázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Odo 532/2001 a na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 544/02 týkající se uvedené problematiky.

Krajský soud v Brně se s odvoláním na nálezy Ústavního soudu (např. ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04), jakož i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, č. j. 1 Afs 19/2007 - 58, ztotožnil s argumenty žalobce a rozsudkem napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný poté napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Uvedl, že nálezy Ústavního soudu zabývající se otázkou vrácení nadměrných odpočtů ve vztahu k řešeným individuálním kauzám přitom braly v úvahu jen ustanovení § 37a tehdy platného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jelikož § 105 zákona č. 235/2004 Sb. výslovně stanoví, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkursu se plátcí nadměrný odpočet vrací, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu, nelze dovozovat, že orgán, který postupoval v souladu s tímto zákonem, porušil Listinu základních práv a svobod. Zákonodárce v tomto ustanovení vyhověl požadavku Ústavního soudu formulovanému v předmětném nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 a explicitně formuloval veřejný zájem na výhodnější postavení správce daně při uspokojování tohoto typu pohledávek.

Pokud by žalovaný postupoval v souladu s výkladem provedeným Ústavním soudem, vedlo by to ze strany správců daně k nedůvodnému porušování daňových předpisů. Tímto 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. Porušováním daňových předpisů by docházelo i k porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky.

Vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty proto nedošlo ke vzniku daňového přeplatku vymezeného § 64 odst. 1 daňového řádu a postup správce daně při existenci právní úpravy § 105 zákona o dani z přidané hodnoty nebyl nezákonný, ale naopak, byl v souladu s ním.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti její důvodnost popřel, odkázal na judikaturu Ústavního soudu v tomto ohledu, ztotožnil se s odůvodněním rozsudku a navrhl, kasační stížnost k zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost nedůvodnou.

Předestřeným právním sporem zde je otázka zákonnosti postupu správce daně při převedení přeplatku na dani na úhradu daňového nedoplatku, a to po prohlášení konkursu.

Hned v úvodu je nutno uvést, že nastolená právní otázka byla v minulosti předmětem výkladových nejasností, nicméně již byla definitivně vyřešena Ústavním soudem, a to jeho nálezem ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, z něhož v souzené věci správně vycházel i krajský soud. *Ratio decidendi* předmětného nálezu vycházející ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva je možno 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.*“ Pro úplnost je vhodné dodat, že citovaný nálezn není ojedinělý, nýbrž 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; ke vztahu judikatury Ústavního soudu a stanovisek Nejvyššího správního soudu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, a ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004 - 50, www.nssoud.cz).

Závěry Ústavního soudu, vztahující se k mechanismu převádění přeplatků na dani z přidané hodnoty na daňové nedoplatky, v jehož rámci se aplikoval § 37a dříve účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, je pak nutné aplikovat i na situaci, kdy součástí uvedeného mechanismu je již § 105 zákona č. 235/2004 Sb. Podle § 37a zákona č. 588/1992 Sb., 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. Ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. mimo jiné uvádí, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkursu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu. Podle původní úpravy mohl správce daně vrátit pouze vratitelný přeplatek na dani, tedy přeplatek mohl vrátit pouze v tom případě, kdy daňový subjekt splňoval podmínky § 64 odst. 2 daňového řádu (neměl nedoplatky na jiných daních), jinak byl povinen tento přeplatek jedné daně převést na nedoplatek daně jiné. Nový zákon č. 235/2004 Sb. nezavedl novou úpravu této problematiky; pouze výslovně uvedl požadavek neexistence nedoplatků (který by ovšem jinak vyplýval z § 64 odst. 2 daňového řádu). Jak již však bylo výše uvedeno, Ústavní soud popsaný postup podle původní právní úpravy v případě prohlášení konkursu označil za neústavní a nepřipustný a za takový je nepochybně nutné označit i stejný postup podle úpravy nové. Zdánlivě jiné znění § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. ve skutečnosti nic nezměnilo na vztahu § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání k ustanovením daňového řádu a ostatních daňových zákonů: toto ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání je stále nutné považovat za *lex specialis* vůči daňovým předpisům. Skutečnost, že § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. umožňuje obecně (u všech daňových subjektů) vrácení nadměrného odpočtu, a poté ještě výslovně u jedné skupiny daňových subjektů (tj. subjektů po prohlášení konkursu) uvádí, že se to týká i jich, nemá za následek derogaci účinků § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání vůči správci daně. Uvedení těchto subjektů má pouze charakter příkladného výčtu subjektů, na něž norma dopadá, avšak tento výčet, resp. výslovné zmínění, nemůže vůči těmto subjektům založit neaplikovatelnost § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání ze strany správců daně. Navíc, ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb. odůvodňuje pouze nevrácení vyměřeného nadměrného odpočtu; neodůvodňuje však převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně. Tuto problematiku stále upravuje pouze § 64 odst. 2 daňového řádu, o něž také bylo napadené rozhodnutí žalovaného opřeno, avšak toto ustanovení žádným způsobem novelizováno nebylo

a Ústavní soud jasně a opakovaně deklaroval, že vůči tomuto ustanovení je nutné považovat § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání za *lex specialis*, a tedy že použití předmětného ustanovení daňového řádu v případě prohlášení konkursu je neústavní. Nejvyšší správní soud neshledal, že by v daném případě nastaly skutečnosti, na jejichž základě by se mohl odklonit od setrvalé a vnitřně nerozporné judikatury Ústavního soudu (k možným důvodům takového odklonu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 2 Afs 66/2004 - 53, www.nssoud.cz). Jestliže tedy správce daně opřel své rozhodnutí o převedení přeplatku o § 64 odst. 2 daňového řádu, postupoval v rozporu s ústavním pořádkem.

Nejvyšší správní soud odmítá úvahy žalovaného o tom, že postup v souladu s názorem Ústavního soudu obsaženým ve výše uvedeném nálezu, je v rozporu s Listinou základních práv a svobod a Ústavou České republiky. Nejen že právně logicky je takový argument nepřijatelný – Ústavní soud se coby ochránce ústavnosti, jenž je vázán pouze ústavním pořádkem, ve svém rozhodování formálně-právně nemůže do rozporu s těmito předpisy vůbec dostat – ale v případě jeho rozhodnutí týkajících se vrácení daňových přeplatků po prohlášení konkursu na daňový subjekt není takové tvrzení žalovaného na místě ani po věcné stránce. V tomto případě je možný dvojitý výklad pozitivní právní úpravy a Ústavní soud se proto přiklonil k takovému výkladu, který je v souladu s ústavním pořádkem, tj. který je tzv. ústavně konformní. Ústavní soud k tomu v již citovaném nálezu uvedl, že „*tam, kde zákon připouští dvojitý výklad, je tak třeba upřednostnit ten, který je co nejvíce souladný s ústavním pořádkem. Ústavní soud také v řízení o ústavní stížnosti - v nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, zabývající se daňovou problematikou, již judikoval, že za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod*“. Ústavní soud jednoznačně upřednostňuje výklad právních předpisů v souladu s ústavním pořádkem před jejich paušálním zrušením; ve věci započtení daňových přeplatků po prohlášení konkursu na daňový subjekt přitom dospěl k názoru, že ústavně konformní výklad možný je, a proto ke zrušení dotčených ustanovení daňového řádu nepřistoupil. Pokud Ústavní soud vyložil jednoduché právo, učinil tak v souladu s Ústavou a správní orgán postupující podle takového výkladu nemůže porušovat zásadu zákonnosti.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná (jako interpretační vodítko při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech) 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 hlavním interpretátorem ústavního pořádku (čl. 83 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 ústavního pořádku přijatým Ústavním soudem ve zjevném rozporu, nemůže očekávat jiný výsledek, než že takové rozhodnutí bude následně zrušeno soudem při soudním přezkumu rozhodnutí.

Zákon o konkursu a vyrovnání a daňový řád upravují do určité míry tutéž oblast právních vztahů, neboť oba mohou zasahovat majetkovou sféru jednoho subjektu. Pokud k takovému střetu dojde (jako v projednávaném případě), je na místě provést výklad příslušných ustanovení v souladu s Ústavou, a to například i aplikací zásady *lex specialis derogat legi generali*. Jelikož byl tento konflikt norem vyřešen výkladem Ústavního soudu, je pak (v souladu s argumenty uvedenými shora) správní orgán povinen tento výklad respektovat a rozhodovat podle něj. V tomto ohledu pak nelze lpět pouze odtrženě na jednotlivých institutech a ustanoveních daňového řádu,

jak to činí žalovaný, neboť tyto je nutné vnímat v kontextu dalších zákonných ustanovení a institutů právního řádu, mezi nimi i ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání. Rozlišení vratitelného a nevratitelného přeplatku je zajisté závazně stanoveno daňovým řádem (§ 64); vyložil-li však Ústavní soud, že využití přeplatku na dani jedné k úhradě nedoplatku na dani druhé v případě prohlášení konkursu na daňový subjekt je v rozporu se základními právy zaručenými Listinou základních práv a svobod (čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1), není možné v takových kompenzacích pokračovat s odvoláním na zásadu zákonnosti, neboť byla jasně deklarována neústavnost takového postupu.

Obecně platí, že povinnost platit daně je zásahem do vlastnického práva všech daňových subjektů, nicméně tato povinnost je aprobována Listinou základních práv a svobod a v souladu s ní stanovena příslušnými zákony. Možnost započítávat daňové přeplatky na daňové nedoplatky nelze proto zhodnotit jako zásah do vlastnického práva; tím se stává teprve v situaci, kdy je na daňový subjekt prohlášen konkurs. Tímto okamžikem se daňový subjekt dostává do zcela jiné právní pozice. V tomto ohledu je totiž nutné rozlišovat vztah dlužník – věřitel od vztahu úpadce – konkursní věřitel. Zatímco v prvním případě k porušení vlastnického práva věřitele započtením daňového přeplatku dlužníka na jiný jeho nedoplatek nemůže dojít, v druhém případě již k porušení dochází. Důvodem je skutečnost, že konkursní řízení je ovládáno jinými hmotněprávními a procesními pravidly než běžný dlužnický závazkový vztah, mezi něž patří i výslovný zákaz započtení. Zákon o konkursu a vyrovnání zakotvil tento zákaz se zjevným účelem ochránit majetkovou sféru konkursních věřitelů, kteří se do této pozice dostali víceméně nedobrovolně, z důvodů ležících na straně úpadce. Naopak u běžného závazkového vztahu dlužník – věřitel zákaz započtení pohledávek, tedy i daňového přeplatku dlužníka na jiný jeho daňový nedoplatek, není stanoven; ochrana majetkové sféry věřitele zde proto nenabývá charakteru jako u konkursního věřitele, a proto ani započtení daňových přeplatků a nedoplatků nelze vnímat jako zásah do vlastnických práv věřitele.

Namítl-li pak žalovaný nesprávnost závěru krajského soudu o vztahu speciality mezi § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu, je nutno uvést, že o vztahu speciality a subsidiarity lze uvažovat jedině v relaci konkrétních právních norem, tedy konkrétních nehmotných (ideálních) pravidel chování; není proto správné, pokud se poukazuje na odlišný předmět úpravy daňového řádu jako celku vůči zákonu o konkursu a vyrovnání rovněž jako celku. Vždy je nezbytné zkoumat, jaké společenské vztahy jsou předmětem právní úpravy konkrétní právní normy obsažené v tom či onom právním předpise. Vzhledem k tomu, že jak zákon o konkursu a vyrovnání, tak i daňový řád obsahují celou řadu právních norem nejrůznějšího obsahu, je přirozené, že tyto právní normy spolu vstupují do různých vztahů.

Nejvyšší správní soud v předestřené otázce neshledal důvodu odchýlit se od svého publikovaného názoru. Jedním z řady procesněprávních i hmotněprávních účinků, které zákon o konkursu a vyrovnání spojuje s prohlášením konkursu je i to, že se podle jeho § 14 odst. 1 písm. c) přerušují řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do konkursní podstaty nebo které mají být uspokojeny z tohoto majetku, jejichž účastníkem je úpadce. Tento účinek prohlášení konkursu má obecnou povahu, neboť se uplatní vždy tehdy, jestliže není stanoveno něco jiného. Speciální povahu potom mají pravidla určující, že se určitá řízení nepřerušují: jde jednak o samotný zákon o konkursu a vyrovnání, a to pokud se týká trestního řízení, řízení o výživném nezletilých dětí a řízení o výkon rozhodnutí, a jednak o § 40 odst. 11 *in fine* daňového řádu. A právě jenom toto ustanovení daňového řádu je tedy *lex specialis* ve vztahu k § 14 odst. 1 písm. c) zákona o konkursu a vyrovnání; neguje pouze jediný účinek prohlášení konkursu (přerušování řízení), zatímco všechny ostatní účinky jím zůstávají nedotčeny. V nyní souzené věci je však vztah

speciality ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání a ustanovení daňového řádu právě opačný (k důvodům srov. podrobné odůvodnění již citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 648/04).

Nejvyšší správní soud tedy shledal stěžovatelovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo 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 soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalobce, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nepožadoval.

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

V Brně dne 9. ledna 2008

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu