



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobkyně JUDr. H. C., správkyne konkursní podstaty úpadce V., akciová společnost, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 10. 2004, čj. 11663/120/2004 a čj. 7838/120/2004, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 3. 2005, čj. 22 Ca 487/2004 - 34,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 3. 2005, čj. 22 Ca 487/2004-34, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 13. 10. 2004, čj. 7838/120/2004, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu ze dne 21. 4. 2004, čj. 36949/04/370911/0716, kterým správce daně rozhodl o převedení přeplatku daně z příjmu právnických osob, vykázanému ke dni 21. 4. 2004 ve výši 14 640 Kč, na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty, vykázaného ke dni 21. 4. 2004 ve výši 674 376 Kč. Rozhodnutím ze dne 13. 10. 2004, čj. 11663/120/2004, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu ze dne 10. 6. 2004, čj. 51111/04/370911/0716, kterým byla zamítnuta žádost žalobkyně o vrácení přeplatku na dani z příjmu právnických osob za rok 2003 ve výši 20 193 Kč.

Žalobkyně se žalobou ze dne 2. 12. 2004, podanou u Krajského soudu v Ostravě, domáhala zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného a Finančního úřadu. Svůj návrh odůvodnila tím, že podala u Finančního úřadu přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 (datované 27. 3. 2003), přičemž požadovala vrácení přeplatku daně z příjmů právnických osob za rok 2002 ve výši 14 640 Kč. Dne 29. 3. 2004 pak podala žalobkyně přiznání k dani z příjmů

právnických osob za zdaňovací období roku 2003, ve kterém požadovala zápočet sražené daně z úroků termínovaného vkladu za rok 2003 ve výši 20 193 Kč. Písemným podáním ze dne 5. 4. 2004 žalobkyně požádala Finanční úřad o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za obě uvedená daňová období, v celkové výši 34 833 Kč. Správce daně a k odvolání žalobkyně žalovaný ve věci rozhodli shora citovanými rozhodnutími v neprospěch žalobkyně. Žalobkyně se domnívá, že postup finančních orgánů podle zákona o správě daní a poplatků při současném nerespektování zákona o konkursu a vyrovnání je nezákonným zvýhodněním správce daně na úkor všech ostatních konkursních věřitelů druhé třídy, mezi které je pohledávka správce daně v konkursním řízení přímo ze zákona zařazena. Veškeré pohledávky, včetně daňových přeplatků, jsou majetkem konkursní podstaty a na vrácení pohledávky uplatňované žalobkyní vůči žalovanému se vztahují stejné právní předpisy jako na vymáhání kterékoliv jiné pohledávky. Pohledávka v daňovém řízení přitom není jiným druhem pohledávky s jiným právním režimem. Žalobkyně dále dodala, že správce daně do konkursního řízení přihlásil pohledávku z titulu nedoplatku různých druhů daní v celkové výši 1 055 446 Kč, mezi nimi i nedoplatku daně z přidané hodnoty ve výši 670 098 Kč. Přes tuto skutečnost správce daně v zamítavém rozhodnutí k vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za rok 2002 konstatuje, že přeplatek daně převádí na nedoplatek daně z přidané hodnoty ve výši 674 376 Kč, což je vyšší částka, než shora uvedená částka přihlášená do konkursního řízení. Navíc správce daně po provedeném zápočtu daní o částku 14 640 Kč svou pohledávku přihlášenou do konkursu nesnížil.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30. 3. 2005, čj. 22 Ca 487/2004 - 34. Rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Vztah mezi státem a daňovým subjektem je veřejnoprávního charakteru, placení daně nelze podřadit pod závazky ve smyslu soukromého práva. Při souběhu konkursního a daňového řízení má správce daně dvojí postavení, jednak postavení správce daně realizujícího výkon správy daně v rámci daňového řízení (které se nepřerušuje), a dále postavení účastníka konkursního řízení, ve kterém má rovné postavení s ostatními účastníky daného řízení. Postupuje-li správce daně podle ustanovení § 59 a § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) ve vztahu k daňovému subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, realizuje se tak úhrada splatné daňové povinnosti, tj. dochází k úhradě dluhu na dani, a nikoliv k započtení na majetek konkursní podstaty, ve smyslu soukromoprávní úpravy. Nárok na vrácení daňového přeplatku je institutem finančního práva, jedná se o nárok daňového subjektu z veřejnoprávního daňového řízení, který není předmětem občanskoprávních vztahů. Tento nárok pak neodpovídá vymezení majetku tvořícího konkursní podstatu. Při výkladu vzájemného vztahu relevantních ustanovení daňového řádu a zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“) krajský soud

přihlédl ke stanovisku pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, čj. Sst 2/2003 - 225, publikovanému pod č. 215/2004 Sb. NSS.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení a v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., spočívající dle tvrzení stěžovatelky v tom, že krajský soud nezjišťoval údaje uváděné žalovaným při tvrzení o neexistenci vratitelného přeplatku ve výši 20 193 Kč ke dni 5. 4. 2004 s tím, že tento přeplatek údajně nevznikl ani ve lhůtě 60 dnů ode dne podání žádosti stěžovatelky. Stěžovatelka se domáhala zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatelka odkázala k ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a zdůraznila, že toto ustanovení nelze obcházet odkazem na daňový řád. Uvedeným postupem totiž dochází k bezdůvodnému a nezákonnému zvýhodnění správců daní, kteří jsou konkursním věřitelem druhé třídy, na úkor ostatních konkursních věřitelů druhé třídy, jejichž pohledávky byly v konkursním řízení zjištěny. Pohledávka v daňovém řízení není jiným druhem pohledávky. Veškeré pohledávky včetně daňových přeplatků jsou majetkem konkursní podstaty podle ustanovení § 6 zákona o konkursu a vyrovnání a jejich vrácení podléhá stejnému právnímu režimu jako vymáhání kterékoliv jiné pohledávky. Stěžovatelka poukázala rovněž na skutečnost, že s ohledem na postoj Ústavního soudu k uvedenému problému nemůže obstát ani krajským soudem zmíněné stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. Ve svém vyjádření odkázal pouze k napadeným rozhodnutím a ke svému stanovisku k žalobě.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázan rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) takto:

Pokud jde o namítaný nesprávný právní názor krajského soudu, v němž má výrok napadeného rozsudku oporu, vycházel tento skutečně z právního názoru vysloveného plénem Nejvyššího správního soudu dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003, zveřejněným pod č. 215/2004 Sb. NSS. Podle tohoto stanoviska *daňový přeplatek lze vrátit daňovému subjektu jen za předpokladu, že se jedná o vratitelný přeplatek, to jest 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. Postup správce daně není nezákonný, postupuje-li při vrácení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení stanovenými daňovými předpisy.*

V mezidobí ovšem podstata právního názoru, obsaženého v citovaném stanovisku zdejšího soudu, byla zásadním způsobem zpochybněna nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04¹ (a nálezem ze dne 29. 9.

¹ http://www.judikatura.cz/cgi-bin/jus/aspi_lit_4?WVCNC+2400+jus-1

2005, sp. zn. III. ÚS 38/05², a nepřímo také nálezem sp. zn. I. ÚS 544/02³). *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.“ Ze srovnání citovaného nálezu a uvedené právní věty, blíže argumentačně rozvedené ve stanovisku Nejvyššího správního soudu, je jasně patrné, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných úvahách, které ústí v protikladná řešení. Nejvyšší správní soud proto musel vážít vzniklý nesoulad a jeho vliv na další rozhodovací praxi v obdobných případech.

K uvedenému problému Nejvyšší správní soud zaujal stanovisko v usnesení rozšířeného senátu ze dne 11. 1. 2006, čj. 2 Afs 66/2004 – 53. V rámci citovaného usnesení mj. konstatoval, že pokud Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. Ve stejném duchu pak dále vyslovil, že *jakkoliv tedy se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precedentsního práva, jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná*. Konečně pak uzavřel, že *setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu proto 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*.

Správní soudy (včetně Nejvyššího správního soudu) jsou proto povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat citovaný právní názor Ústavního soudu. Za tohoto stavu se Nejvyšší správní soud odchýlil od zmíněného stanoviska a napadené rozhodnutí krajského soudu v rozhodné argumentaci (tj. argumentaci, která je oporou výroku) uznal za rozporné se závěry Ústavního soudu, a tudíž přisvědčil i všem námitkám stěžovatelky směřujícím proti tomuto právnímu názoru krajského soudu.

Nejvyšší správní soud naopak nepřisvědčil námitce stěžovatelky, podle které krajský soud nezjišťoval údaje uváděné žalovaným při tvrzení o neexistenci vratitelného přeplatku ve výši 20 193 Kč ke dni 5. 4. 2004 s tím, že tento přeplatek nevznikl ani ve lhůtě 60 dnů ode dne podání žádosti stěžovatelky.

Krajský soud se uvedenou žalobní námitkou zabýval (na str. 2 a 3 napadeného rozsudku), a dostatečně určitým a přesvědčivým způsobem odůvodnil, proč je třeba žádost o vrácení přeplatku ze dne 5. 4. 2004 považovat za předčasnou. Krajský soud

² http://www.judikatura.cz/cgi-bin/jus/aspi_lit_4?WVCNC+2458+jus-1

³ http://www.judikatura.cz/cgi-bin/jus/aspi_lit_4?WVCNC+2353+jus-1

dovodil, že povinnost podat daňové přiznání existovala k 30. 6. 2004, a teprve k tomuto datu mohl vzniknout přeplatek v uváděné výši. Správce daně zároveň nemohl ve smyslu ustanovení § 64 odst. 4 daňového řádu vyčkávat s rozhodnutím o žádosti o vrácení přeplatku za rok 2003 (ze dne 5. 4. 2004) až do 30. 6. 2004. Relativně obecné námitce stěžovatelky, podle které krajský soud nezjišťoval údaje tvrzené žalovaným, proto Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit. Právní názor krajského soudu, týkající se uvedených skutečností, pak stěžovatelka v rámci kasační stížnosti nezpochybnila.

Nejvyšší správní soud již nad rámec nutného odůvodnění doplňuje, že uvedený právní názor krajského soudu je správný. Teprve po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání zahajuje správce daně vyměřovací řízení, až do jejího uplynutí může daňový subjekt, nezávisle na dříve podaném daňovém přiznání, podat opravné přiznání nebo hlášení, přičemž pro vyměřovací řízení se použije opravného přiznání nebo hlášení a k předchozímu přiznání nebo hlášení se nepřihlíží (§ 41 odst. 3 daňového řádu). Teprve na základě výsledků vyměřovacího řízení stanoví správce daně základ daně a její výši (§ 46 odst. 1 daňového řádu), neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení a správce daně nesděluje daňovému subjektu výsledek vyměření, za den vyměření daně se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení (§ 46 odst. 5 daňového řádu). Podle ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu je daňovým přeplatkem částka plateb převyšující splatnou daň. Daň je ve smyslu ustanovení § 40 odst. 1 daňového řádu (není-li v daňovém řádu nebo jiném daňovém zákoně stanoveno jinak) splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení. Nejvyšší správní soud pak s ohledem na shora popsané lhůty vyměření a splatnosti daně dovodil, že teprve poslední den lhůty pro podání daňového přiznání lze hovořit o vzniku vratitelného přeplatku ve smyslu ustanovení § 64 odst. 4 daňového řádu. Končila-li tedy v posuzované věci lhůta pro podání daňového přiznání dne 30. 6. 2004, je třeba žádost o vrácení přeplatku datovanou 5. 4. 2004 považovat za předčasnou, a lze přisvědčit právnímu názoru, podle kterého má být taková žádost podle § 64 odst. 4 daňového řádu zamítnuta.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 19. dubna 2006

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu