ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy, v právní věci žalobce **Mgr. M. Ch.**, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Blansku**, se sídlem Smetanova 3, Blansko, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2003, č. j. 4660/03/283911/5262, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2005, č. j. 30 Ca 93/2003-43,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2005, č. j. 30 Ca 93/2003-43, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým soud zamítl jeho žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku („žalovaný“) ze dne 21. 1. 2003, č. j. 4660/03/283911/5262. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl reklamaci žalobce proti rozhodnutí žalovaného o přeplatku ze dne 18. 12. 2002, č. j. 83011/02/283911/5262. Žalovaný rozhodl o převedení přeplatku z úřední povinnosti podle ustanovení § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňového řádu“), a to přeplatku na dani z přidané hodnoty vykázaného ke dni 18. 12. 2002 ve výši 87 667 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši 58 221 Kč vykázaného ke dni 18. 12. 2002 se dnem úhrady 19. 11. 2002 a ve výši 29 446 Kč se dnem úhrady 29. 11. 2002. Následným rozhodnutím ze dne 21. 1. 2003 žalovaný zamítl reklamaci proti tomuto rozhodnutí, když zejména vycházel z rozlišování soukromoprávní (konkursní zákon) a veřejnoprávní (daňový řád) úpravy a konstatoval, že v posuzovaném období nevznikl vratitelný přeplatek, takže správce daně neměl zákonný důvod pro jeho vrácení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti tomuto rozhodnutí žalovaného, když především konstatoval, že při rozhodování správce daně je

nucen vycházet z § 40 odst. 11 daňového řádu, podle něhož se prohlášením konkursu daňové řízení nepřerušuje. Pokud vykázal daňový subjekt přeplatek na dani z přidané hodnoty, bylo možno jej vrátit pouze tehdy, neměl-li nedoplatků na jiných daních. Protože však takové nedoplatky žalobce měl, byl správce daně nucen postupovat ve shodě s § 64 daňového řádu a tyto nedoplatky uhradit vzniklým přeplatkem. K vrácení by tu zůstala tedy pouze částka, která by nedoplatky na jiných daních převýšila. Nejedná–li se o vratitelný přeplatek, nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu. Soud poukázal rovněž na stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu, které bylo zveřejněno pod číslem 215 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v sešitu č. 6/2004.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem a je proto nezákonný.

Stěžovatel namítá, že nevyhověním žádosti o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty bylo zasaženo do jeho majetkových práv, přičemž citovaná správní rozhodnutí podléhají soudnímu přezkumu. Navíc je bezdůvodné přednostně aplikovat daňový řád před zákonem č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, když za speciální zákon je nutno považovat právě konkursní zákon a nikoliv daňový řád. V tomto směru se stěžovatel odvolává především na právní názor obsažený v usnesení Nejvyššího soudu ČR (zveřejněný v časopise Soudní judikatura č. 5/2004), jakož i v nálezu Ústavního soudu ze dne 7. dubna 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02. Vznikem přeplatku na dani z přidané hodnoty vzniká pohledávka daňového subjektu na jeho vrácení a je-li na jeho majetek prohlášen konkurs, patří tato pohledávka do konkursní podstaty. Správce daně tak nemá právo použít přeplatek na dani způsobem upraveným v ustanovení § 64 daňového řádu za situace prohlášení konkursu, a to v důsledku ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., obsahujícího zákaz započtení. Upozornil, že až teprve zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 5. 2005 výslovně normuje, že po prohlášení konkursu se plátci vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá nedoplatky vzniklé před prohlášením konkursu. V daném případě nebylo možno proto takový postup zvolit.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel a uvedl, že se zcela ztotožňuje s právním názorem vysloveným krajským soudem v napadeném rozsudku.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejprve považuje soud za důležité zdůraznit, že se v minulosti vyjádřil k právní otázce vracení daňového přeplatku daňovému subjektu po prohlášení konkursu stanoviskem pléna ze dne 29. 4. 2004 publikovaným pod č. 215/2004 Sb. NSS. V něm vyslovil závěr, že *„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 vracení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení stanovenými daňovými předpisy.“*

Problematikou se posléze zabýval v řadě projednávaných případů Ústavní soud a dospěl k opačnému právnímu názoru. Tak např. v jeho nálezu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 je ratio decidendi možno 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 obou zvýrazněných názorů je jasně patrno, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných základech. Pro úplnost je vhodné dodat, že citovaný nález není ojedinělý, nýbrž že je součástí ustálené judikatury Ústavního soudu k této právní otázce (viz též např. nález ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05, nebo nález ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02).

Na vzniklou situaci reagoval 8.senát Nejvyššího správního soudu tak, že popsané odlišné právní názory ve stanovisku pléna tohoto soudu a pozdějších nálezech Ústavního soudu předložil k řešení svému rozšířenému senátu. Ten však v usnesení ze dne 11. ledna 2006, sp. zn. 2 Afs 66/2004 dospěl k závěru, že jeho věcná působnost zde dána není a vrátil věc zpět předkládajícímu senátu. Činnost rozšířeného senátu slouží ke sjednocování právních názorů uvnitř samotného Nejvyššího správního soudu, zjevně však nepamatuje na situaci, nastalou v této věci, tzn. na odlišnost právního názoru ve vztahu k Ústavnímu soudu. Zatímco totiž přijetí rozhodnutí rozšířeného senátu zrcadlí vnitřní přesvědčení Nejvyššího správního soudu o správnosti určitého právního náhledu, neznamená respektování právního názoru Ústavního soudu v další rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu nic méně a nic více než akceptaci jeho ústavního vymezení, což v jednotlivém případě vůbec nemusí znamenat též názorovou shodu těchto soudů ve vztahu ke sporné právní otázce. V podmínkách právního státu je nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasně seznatelné judikatury Ústavního soudu – s odvoláním na znění zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za protiústavní.

Nadále je tedy nutno používat výhradně závěry Ústavního soudu k problematice vracení přeplatků vzniklých na některé z daní, za současné existence nedoplatků u jiné daně v průběhu konkursu. Ústavní soud uvedl následující úvahy (např. ve věci sp. zn. III. ÚS 648/04), z nichž Nejvyšší správní soud tedy rovněž nadále vychází a na které odkazuje.

„Při řešení určující otázky, tj. vzájemného vztahu ustanovení § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, je nutno 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.

Lze na tomto místě také odkázat zejména na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 4/97, III. ÚS 129/98, III. ÚS 257/98 a III. ÚS 765/02, v nichž se tento soud vyjádřil o působení Ústavy celým právním řádem tak, že „jednou z funkcí Ústavy, zvláště ústavní úpravy základních práv a svobod, je její ‚prozařování‘ celým právním řádem. Smysl Ústavy

spočívá nejen v úpravě základních práv a svobod, jakož i institucionálního mechanizmu a procesu utváření legitimních rozhodnutí státu (resp. orgánů veřejné moci), nejen v přímé závaznosti Ústavy a v jejím postavení bezprostředního pramene práva, nýbrž i v nezbytnosti státních orgánů resp. orgánů veřejné moci, interpretovat a aplikovat právo pohledem ochrany základních práv a svobod.

Vlastnické právo, jako právo základní, které je třeba mít při posuzování daného problému na mysli, je chráněno článkem 11 Listiny. Každý má právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedené ústavní normy žádnou interpretací nelze dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, kterého v daňových věcech reprezentuje správce daně. Výklad zastávaný správními soudy v posuzované věci však ve svých důsledcích stát, resp. správce daně, oproti jiným vlastníkům - v případech vyhlášených konkursů v úvahu přicházejících jako konkursní věřitelé - zvýhodňuje a de facto mu přiznává privilegované postavení (ač to již nyní, oproti době dřívější, neumožňuje stávající úprava zákona o konkursu a vyrovnání, když zákonodárce jeho novelou, která byla provedena zák. č. 105/2000 Sb., jež nabyla účinnosti dnem 1. 5. 2000, zrušil třetí třídu konkursních pohledávek a následkem toho tak v podstatě sloučil pohledávky veřejnoprávní, mezi nimi i daňové, s pohledávkami soukromoprávními do jedné třídy, kterou pro účely zákona o konkursu a vyrovnání označuje nyní třídou druhou).

V této souvislosti Ústavní soud podotýká, že ve shodě s názorem Nejvyššího soudu, vyjádřeným v jeho rozhodnutí publikovaném pod č. 23/2002 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, zastává názor, že nárok na vrácení přeplatku daně (a to i nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, o který v posuzované věci jde) považuje za pohledávku úpadce za jeho dlužníkem tj. státem reprezentovaným správcem daně. Přitom, a to opět ve shodě s názorem uvedeným v rozhodnutí Nejvyššího soudu publikovaném pod č. 20/2000 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, považuje takové pohledávky úpadce za součást majetku jeho konkursní podstaty a nesdílí tedy závěry Stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu ani v té jeho části, v níž s odkazem na povahu nároku daňového subjektu na vrácení přeplatku na dani nepřipouští možnost jeho zařazení do konkursní podstaty. S ohledem na článkem 11 odst. 1 Listiny stanovenou záruku stejné ochrany vlastnických práv různých vlastníků tak závěr, že by vlastnickému právu jednoho z věřitelů téže třídy, byť se jednalo o stát, byla poskytována ochrana zvýšená, připustit nelze.

Interpretací podanou napadenými rozhodnutími není zachována spravedlivá rovnováha mezi požadavkem obecného zájmu na řádném placení daní a imperativem ochrany základních práv jednotlivce (čl. 11 odst. 1 Listiny)….“

Vycházeje ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, dospěl Ústavní soud k výše zvýrazněnému názoru.

Nejvyšší správní soud tedy ze všech shora uvedených důvodů shledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto jej zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je tento soud vázán právním názorem soudu, v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 20. dubna 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu