



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. I. S., správkyne konkursní podstaty úpadce O. s. – L., spol. s r. o., proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2003, čj. 22726/03/405921/4439, ze dne 16. 4. 2003, čj. 29819/03/405921/4439, ze dne 12. 5. 2003, čj. 33986/03/405921/4439, ze dne 19. 6. 2003, čj. 40187/03/405921/4439, ze dne 13. 8. 2003, čj. 49660/03/405921/4439 a ze dne 11. 9. 2003, čj. 53801/03/405921/4439, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 4. 2004, čj. 22 Ca 230/2003-28

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobkyni se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími v návěť rozsudku citovanými žalovaný zamítl reklamace žalobkyně proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 2. 2003, čj. 11929/03/405921/4439, ze dne 20. 3. 2003, čj. 20034/03/405921/4049, ze dne 16. 4. 2003, čj. 29870/03/405921/4439, ze dne 19. 5. 2003, čj. 34880/03/405921/4439, ze dne 15. 7. 2003, čj. 44397/03/405921/ 4439, a ze dne 15. 8. 2003 čj. 50154/03/405921/4439, o převedení přeplatků na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatků na jiných daních.

Žalobkyně se samostatnými žalobami u Krajského soudu v Ostravě domáhala zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného pro chybné označení účastníka řízení (příjemce rozhodnutí), a dále pro porušení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, podle kterého je započtení na majetek patřící do konkursní podstaty nepřipustné. Postup žalovaného podle daňového řádu (zákon ČNR č. 337/1992 Sb. ve znění tehdy účinném) při současném nerespektování zákona o

konkursu a vyrovnání je podle žalobkyně nezákonným zvýhodněním žalovaného, resp. státu, na úkor všech ostatních konkursních věřitelů druhé třídy, mezi které je pohledávka správce daně v konkursním řízení přímo ze zákona zařazena.

Krajský soud poté, co spojil všechny podané žaloby ke společnému projednání, napadeným rozsudkem žalobám vyhověl, napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud zhodnotil postup žalovaného jako nepřipustné započtení odporující § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Podle tohoto ustanovení je jakékoli započtení na majetek patřící do konkursní podstaty ode dne vyvěšení usnesení o prohlášení konkursu na úřední desce soudu nepřipustné. Toto omezení platí i pro daňové pohledávky. Proto nárok úpadce na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty nelze za trvání konkursu použít k úhradě daňových nedoplatků na jiných daních. Krajský soud má za nepochybné, že přeplatky na dani z přidané hodnoty byly vykázány po datu prohlášení konkursu; proto jde o pohledávky patřící dle § 6 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání do majetku podstaty.

Krajský soud se rovněž ztotožnil s námitkou žalobkyně, že v napadených rozhodnutích, stejně jako v rozhodnutích prvního stupně, je chybně uveden jako příjemce rozhodnutí úpadce „O. s. – L. spol. s r. o.“, namísto žalobkyně.

Žalovaný jako stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení. Stěžovatel se domáhal zrušení napadeného rozsudku.

První námitka stěžovatele směřovala proti názoru krajského soudu, že v napadených rozhodnutích je nesprávně označen za příjemce těchto rozhodnutí sám úpadce. Druhou námitkou stěžovatel brojí proti právnímu názoru vyjádřenému v napadeném rozsudku, že nelze daňový přeplatek použít za trvání konkursu k úhradě daňových nedoplatků daňového dlužníka na jiných daních.

Stěžovatel dále vyslovil názor, že správce daně má v řízení o konkursu dvojí postavení, a to jednak účastníka řízení a jednak orgánu moci veřejné, který vede souběžně s probíhajícím konkursním řízením také řízení daňové. Daňové řízení podléhá daňovému řádu, který neupravuje institut započtení. Tento soukromoprávní institut na postup stěžovatele v daňovém řízení nedopadá, neboť se řídí toliko veřejnoprávními předpisy. Přeplatek na dani dle § 64 d. ř. jako institut veřejného práva nemůže náležet do konkursní podstaty, neboť byl zákonodárcem vytvořen pouze pro účely veřejnoprávního daňového řízení. Do konkursní podstaty ve smyslu § 6 zákona o konkursu a vyrovnání mohou být zahrnuty toliko věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které mohou být předmětem občanskoprávních vztahů, nikoliv veřejnoprávní povinnosti či oprávnění.

S ohledem na výše uvedené navrhl stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Žalobkyně se přes výzvu soudu ke kasační stížnosti nevyjádřila.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou stěžovatele, již je napadán právní názor krajského soudu, podle něhož nelze přeplatek na dani za trvání konkursu použít k úhradě daňových nedoplatků úpadce na jiných daních. Kasační soud se s tímto názorem krajského soudu ztotožňuje.

Nejvyšší správní soud původně dospěl k opačnému právnímu 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. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05², a nepřímou 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 jasné patrné, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných úvahách, které ústí v protikladná řešení. Nejvyšší správní soud proto musel vážit 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

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

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

stejném duchu pak dále vyslovil, že *jakkoliv tedy se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precedentálního 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 skutkové 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 tedy nemůže ani přisvědčit stížní námitce. Proto ji neshledal důvodnou a výrok napadeného rozsudku krajského soudu, jímž se napadená rozhodnutí zrušují a věc se vrací žalovanému, považuje za správný.

Kasační soud se dále zabýval námitkou stěžovatele, že krajský soud nesprávně posoudil otázku zákonnosti napadených rozhodnutí žalovaného s ohledem na označení příjemce těchto rozhodnutí, jimiž byl úpadce O. s. – L., spol. s r.o.

Podle krajského soudu měla být jako příjemce rozhodnutí označena žalobkyně, nikoliv úpadce, neboť podle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání mohou být řízení o nárocích týkajících se majetku patřícího do podstaty nebo které mají být uspokojeny z tohoto majetku zahájena jen na návrh správce nebo proti správci. Uvedený nedostatek nelze dle názoru soudu v označení příjemce rozhodnutí zhojit uvedením jména žalobkyně jako příjemce písemnosti na dodejce, jak to učinil žalovaný.

Kasační soud ze spisu zjistil, že v napadených rozhodnutích, stejně jako v rozhodnutích žalovaného těmito rozhodnutím předcházejících, je v záhlaví rozhodnutí jako příjemce rozhodnutí označen úpadce O. s. – L., spol. s r. o., pouze na dodejkách je označena žalobkyně.

Kasační soud má námitku žalovaného jako oprávněnou; právní názor krajského soudu je v tomto bodu nesprávný.

Ustanovení § 32 odst. 1 písm. c) daňového řádu stanoví, že v daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím, přičemž toto rozhodnutí je pro příjemce právně účinné jen, je-li mu řádným způsobem doručeno nebo sděleno, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Odstavec druhý písmeno c) téhož ustanovení pak za základní náležitost takového rozhodnutí považuje přesné označení příjemce rozhodnutí.

To, kdo je příjemcem rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. c) daňového řádu, je nutno vyvodit ze znění jeho odstavce prvního. Příjemcem rozhodnutí je daňový subjekt, kterému jsou daňovým rozhodnutím ukládána práva nebo povinnosti. Daňovým subjektem přitom i po prohlášení konkursu zůstává původní poplatník, v daném případě společnost O. s. – L., spol. s r. o.

Podle § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání má prohlášení konkursu ten účinek, že oprávnění nakládat s majetkem podstaty přechází na správce konkursní podstaty. Právní úkony úpadce, týkající se tohoto majetku, jsou vůči konkursním věřitelům neúčinné. Písmeno d) téhož ustanovení stanoví, že řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do podstaty nebo které mají být uspokojeny z tohoto majetku, mohou být zahájena jen na návrh správce nebo proti správci; jde-li o pohledávky, které je třeba přihlásit v konkursu (§ 20 odst. 1), může být řízení, s výjimkou řízení o výkon rozhodnutí, zahájeno jen za podmínek uvedených v § 23 a § 24 zákona o konkursu a vyrovnání.

Podle § 14a odst. 1 téhož zákona prohlášením konkursu přechází na správce oprávnění vykonávat práva a plnit povinnosti, které podle zákona a jiných právních předpisů jinak přísluší úpadci, jestliže souvisí s nakládáním s majetkem patřícím do podstaty.

Účinky prohlášení konkursu uvedené v § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání znamenají, že na správce konkursní podstaty přechází dispoziční oprávnění nakládat s majetkem konkursní podstaty. V důsledku toho ovšem úpadce nepřestává být účastníkem hmotněprávních vztahů a na jeho místo nenastupuje správce konkursní podstaty; úpadce je i nadále např. věřitelem či dlužníkem pohledávek a vlastníkem majetku, nesmí s nimi však disponovat (u vlastnického práva mu zůstává tzv. holé vlastnictví - *nuda proprietas*).

Daňové řízení se podle § 40 odst. 11 d. ř. prohlášením konkursu nepřerušuje. Na hmotněprávním postavení úpadce se nic nemění potud, že i nadále zůstává daňovým dlužníkem; proto správce daně vyměřuje daň jemu a nikoliv správci konkursní podstaty. U daňového subjektu ovšem dochází k omezení jeho dispozičních oprávnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání, což se nutně promítne i v rovině procesní v daňovém řízení, do něhož vstupuje jako tzv. třetí osoba podle § 7 odst. 2 písm. e) d. ř. správce konkursní podstaty. Jako projev omezení dispoziční volnosti úpadce přechází na správce konkursní podstaty v souladu s § 14a odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání oprávnění vykonávat práva a plnit povinnosti, které mj. i podle daňových předpisů jinak přísluší úpadci, jestliže souvisí s nakládáním s majetkem patřícím do podstaty. To platí jak pro výkon subjektivních práv a povinností hmotných, tak i procesních. Správce konkursní podstaty má proto v daňovém řízení stejná práva jako měl úpadce a jemu také jsou doručována rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že krajský soud pochybil, když v odůvodnění svého rozsudku dal za pravdu žalobkyni, že v napadených rozhodnutích, jakož i v rozhodnutích I. stupně, je příjemce rozhodnutí označen nesprávně a také z tohoto důvodu (ovšem vedle důvodu shora uvedeného) napadená rozhodnutí zrušil. Nutno však uvést, že ačkoliv kasační soud zastává opačný právní názor a má tedy za to, že napadená rozhodnutí jsou v tomto ohledu po právu, neovlivní rozpor ovlivnit výrok rozhodnutí o kasační stížnosti. Jak výše uvedeno,

Nejvyšší správní soud shledal výrok napadeného rozsudku krajského soudu správný.

V řízení nevyšly najevo žádné vady, k nimž by musel Nejvyšší správní soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalobkyni, které by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 25. srpna 2006

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu