

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **ing. T. P., správce konkursní podstaty úpadce A.s., a. s.,** zastoupeného Mgr. Tomášem Vybíralem, advokátem se sídlem Rybníček 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad v Blansku,** se sídlem Smetanova 3, Blansko v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2005, č. j. 29 Ca 244/2003 - 111,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2005, č. j. 29 Ca 244/2003 - 111, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým soud zamítl jeho žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku („žalovaný“) ze dne 10. 6. 2003, č. j. 49118/03/283911/5442. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl reklamaci stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného o přeplatku ze dne 21. 3. 2003, č. j. 25072/03/283911/5442.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že nevyhověním žádosti o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty byl porušen princip rovnosti mezi účastníky konkursního řízení. Správce daně coby konkursní věřitel totiž není nadán vrchnostenským postavením, jehož nositelem je v rámci daňového řízení.

Z ustanovení § 32 odst. 4 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání plyne, že daňové pohledávky patří mezi pohledávky druhé třídy. Pokud tedy úpadci vznikl přeplatek na dani, nemůže si jej správce daně ponechat pro uspokojení své pohledávky z titulu

daňového nedoplatku, nýbrž je povinen jej vrátit do konkursní podstaty, stejně jako všichni další věřitelé. Tento právní názor stěžovatel argumentačně podepírá historickým výkladem a vývojem zákona č. 328/1991 Sb. a zejména nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že citovaný zákon spadá do soukromého práva a naopak se domnívá, že se jedná o předpis veřejnoprávní. Navíc je bezdůvodné přednostně aplikovat zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) před zákonem č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, když za speciální je nutno považovat pouze ustanovení § 40 odst. 11 daňového řádu ve vztahu k ustanovení § 14 odst. 1 písm. c) zákona č. 328/1991 Sb. Nepřerušení daňového řízení totiž neznamená jeho nezávislost na konkursním řízení, nýbrž skýtá správci daně možnost zjišťovat a vyměřovat daně a může tak i měnit právní důvod svojí pohledávky. I v průběhu konkursního řízení je proto úpadce (resp. správce konkursní podstaty) povinen podávat daňová přiznání. V tomto směru se stěžovatel odvolává především na právní názor obsažený v usnesení Nejvyššího soudu ČR sp. zn. Ns 532/2001. Stěžovatel uzavírá, že pokud po prohlášení konkursu vznikne úpadci přeplatek na dani, nemůže jej správce daně použít na úhradu daňového nedoplatku. Daňová pohledávka vzniklá před prohlášením konkursu tak může být uspokojena jen na základě pravomocného rozvrhového usnesení, a to poměrně s ostatními pohledávkami druhé třídy. Stěžovatel rovněž upozorňuje, že jeho právní názor je konformní s právním názorem Ústavního soudu obsaženým v nálezech sp. zn. III. ÚS 648/04 a sp. zn. I. ÚS 544/02.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout a uvádí, že za určující právní názor má být vzato stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004 (č. 215/2004 Sb. NSS).

Z obsahu předmětného správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že citovaným rozhodnutím ze dne 21. 3. 2003 Finanční úřad v Blansku rozhodl o převedení přeplatku z úřední povinnosti podle ustanovení § 64 odst. 2 daňového řádu, a to přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 4 564 091 Kč na úhradu nedoplatku daně z převodu nemovitostí ve výši 566 085 Kč. Následným rozhodnutím ze dne 10. 6. 2003 žalovaný zamítl reklamaci proti tomuto rozhodnutí, když zejména vycházel z rozlišování soukromoprávní (konkursní zákon) a veřejnoprávní (daňový řád) právní úpravy a konstatoval, že v posuzovaném případě nevznikl vratitelný přeplatek, takže správce daně neměl zákonný důvod pro jeho vrácení v plné výši.

Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti tomuto rozhodnutí žalovaného, když především odkázal na shora citované stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně 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.

Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že stěžovatel sice výslovně neoznačil, na základě kterých důvodů zakotvených v ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“) podává kasační stížnost, nicméně z jejího obsahu je dostatečně seznatelné, že tímto důvodem je tvrzená nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Právě tímto směrem proto zdejší soud upřel svoji další

pozornost. O nezákonnost by se přitom jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (příp. by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších) anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.). Z obsahu kasační stížnosti je přitom patrno, že stěžovatel namítá v pořadí druhou uvedenou možnost, tzn. nesprávnost aplikace citovaných zákonných ustanovení, zejména z hlediska vztahu mezi daňovým řádem a zákonem o konkursu a vyrovnání.

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že se v minulosti opakovaně vyjadřoval k právní otázce vracení daňového přeplatku daňovému subjektu po prohlášení konkursu, přičemž touto otázkou se již zabýval i postupem dle ustanovení § 12 odst. 2, § 19 odst. 2 s. ř. s., když plénum tohoto soudu k předmětné otázce v zájmu jednotného rozhodování soudů zaujalo dne 29. 4. 2004 stanovisko sp. zn. Sst 2/2003, závazné pro jeho další činnost i pro činnost ostatních soudů v rámci výkonu správního soudnictví (viz č. 215/2004 Sb. NSS). Podstata tohoto stanoviska spočívá v následující právní větě: *„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.“*

V bližším odůvodnění této právní věty soud - mimo jiné - uvedl, že „*daňový subjekt může požádat správce daně o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. a nedojde-li k jeho vrácení, žádost se zamítne rozhodnutím, proti němuž je přípustné odvolání podle odst. 8 téhož ustanovení. Negativním rozhodnutím může dojít k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť nárok na vrácení přeplatku je ve vztahu k řízení vyměřovacím nárokem jiným, samostatným. Rozhodnutí o reklamaci proti postupu správce daně i rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.*“ Na jiném místě tohoto stanoviska je dále uvedeno, že „*postup správce daně v situaci, kdy na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs, je upraven v ustanovení § 40 odst. 11 zákona č. 337/1992 Sb., v němž se výslovně stanoví, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje. Z tohoto ustanovení je nutno dovodit, že správce daně je povinen vést daňové řízení a vydávat rozhodnutí týkající se daňových povinností daňových subjektů, přijímat platby, evidovat je, a to bez ohledu na účinky prohlášení konkursu, které se promítají v soukromoprávních vztazích. Správce daně je striktně vázán zákonem č. 337/1992 Sb. a vystupuje vůči daňovému subjektu jako orgán veřejné moci vydávající vrchnostenská rozhodnutí.“ … „Soud v přezkumném řízení k žalobní námitce zjišťuje existenci vratitelného přeplatku, a to nikoli jen z hlediska, zda je či není správcem*

daně evidován, ale zda správce daně s přeplatkem nakládal při úhradě nedoplatků v zákonných mezích. Postup správce daně nemůže soud označit za nezákonný, postupoval-li při vracení přeplatku v souladu s podmínkami stanovenými daňovými předpisy.“

Podstata citovaného právního názoru, o který se v napadeném rozsudku také opřel krajský soud, byla nicméně zásadním způsobem zpochybněna rozhodovací činností Ústavního soudu (viz např. nálezy sp. zn. III. ÚS 648/04, III. ÚS 658/04, II. ÚS 35/05, III. ÚS 38/05, III. ÚS 41/05, III. ÚS 208/05 a nepřímo také nález sp. zn. I. ÚS 544/02).

Ratio decidenci citovaných nálezů 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 citované judikatury Ústavního soudu a uvedené právní věty, blíže argumentačně rozvedené ve stanovisku Nejvyššího správního soudu, je jasně patrno, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných základech.

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 14. 9. 2005, sp. zn. 2 Afs 180/2004 (na který pro stručnost v plném rozsahu odkazuje – viz www.nssoud.cz), v podmínkách právního státu je nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasně seznatelné judikatury Ústavního soudu – s odvoláním na dikci zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za protiústavní. Proto musí správní soudy ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor obsažený v citované judikatuře Ústavního soudu. V tomto smyslu je tento právní názor závazný.

Nejvyšší správní soud, respektujíc dle čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR závaznost rozhodnutí Ústavního soudu, proto napadený rozsudek krajského soudu s odkazem na shora uvedený právní názor Ústavního soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), neboť se v něm krajský soud – vycházejíc ze shora zmíněného stanoviska Nejvyššího správního soudu - dopustil protiústavnosti (a maius ad minori nezákonnosti) při výkladu vztahu mezi citovanými ustanoveními daňového řádu a zákona o konkursu a vyrovnání.

Krajský soud je proto v dalším řízení vázán shora vysloveným právním názorem Ústavního soudu, který je v této projednávané věci povinen převzít a akceptovat rovněž Nejvyšší správní soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). To konkrétně především znamená, že krajský soud musí v dalším řízení a rozhodování respektovat právní názor, že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštní právní normou, zakotvující 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.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. srpna 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu