



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 žalobkyně **JUDr. Z. P.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2003, č. j. 2896/03/FŘ/120, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2005, č. j. 30 Ca 394/2003-26,

takto:

- 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.** Žalobkyni **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 :

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojil proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým soud zrušil jeho rozhodnutí ze dne 7. 11. 2003, č. j. 2896/03/FŘ/120. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Bojkovicích ze dne 16. 4. 2003, č. j. 6695/03/337970/1961, kterým byla podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), zamítnuta žalobcova žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 34 499 Kč, když zejména vycházel z § 40 a § 64 daňového řádu a konstatoval, že v posuzovaném období nevznikl vratitelný přeplatek, takže správce daně neměl zákonný důvod pro jeho vrácení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného s odůvodněním, že v daném případě byl konkurs na majetek úpadce prohlášen usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 1998, přeplatek na dani z příjmů právnických osob vznikl za zdaňovací období roku 2002. Jednalo se tak o pohledávku, která vznikla po prohlášení konkursu

na majetek úpadce a je tedy ve smyslu § 6 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, součástí konkursní podstaty. Postup podle § 64 daňového řádu za trvání konkursu má charakter nepřipustného započtení. Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Dále odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, jakož i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, sp. zn. 2 Afs 180/2004.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesprávné posouzení právní otázky pak spatřoval v tom, že soud vycházel z judikatury Ústavního soudu, která se však nevypořádala se všemi argumenty stále platného stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004 k výkladu vztahu § 64 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Ústavní soud a potažmo i krajský soud ve svém výkladu nevycházel z pozitivní právní úpravy daňového řízení, ani z pojmového a obsahového vymezení jednotlivých daňověprávních institutů (vratitelný a nevratitelný přeplatek, aj.). Postup správce daně v souladu s naznačeným výkladem by vedl k neodůvodněnému porušování daňových předpisů, a to zejména § 64 daňového řádu a současně platného § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který výslovným a jednoznačným způsobem upravuje postup správce daně při vracení vratitelného přeplatku na dani z přidané hodnoty vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu na této dani při souběhu konkursního a daňového řízení. Porušováním daňových předpisů ze strany správce daně by docházelo k porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky. Judikaturou Ústavního soudu nedošlo k odstranění protiústavnosti předmětných ustanovení (zejména § 105 zákona č. 235/2004 Sb.), naopak uvedeným výkladem dochází k zákonem neupravenému zvýhodňování jedné skupiny daňových subjektů, a to úpadců, čímž je porušena zásada procesní rovnosti daňových subjektů dle § 2 odst. 8 daňového řádu. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

Žalobkyně důvodnost kasační stížnosti popřela a uvedla, že rozhodnutí žalovaného bylo nezákonné a protiústavní, neboť bylo učiněno v hrubém rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, podle něhož je započtení na majetek patřící do konkursní podstaty nepřipustné. Odkázala též na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04. Navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

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.

Nejprve však soud považuje 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 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.“

Ze srovnání obou zvýrazněných názorů je jasně patrné, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných základech. Pro úplnost je vhodné dodat, že citovaný nálezn není ojedinělý, nýbrž že 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).

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 na této dani či 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 mechanismu 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 článek 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)....“

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

V daném případě je nutno jen podotknout, že věc se netýkala daně z přidané hodnoty, polemika žalovaného obsažená v kasační stížnosti (zejména pak tvrzení o protiústavnosti § 105 zákona č. 235/2004 Sb.) se závěry Ústavního soudu, vyplývajících z výše uvedených nálezů, je tak v této kauze nepřípadná.

Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky žalovaného nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani 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 bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Úspěšná žalobkyně náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti nepožadovala, proto jí soud tuto náhradu nepřiznal. Žalovaný nemá na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti právo, neboť ve věci neměl úspěch.

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

V Brně dne 16. srpna 2006

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu