



**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 žalobce JUDr. J. Z., správce konkursní podstaty úpadce Z., a. s., proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2004, čj. 5865/03/FŘ/120, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 12. 2005, čj. 30 Ca 148/2004-27,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 9. 4. 2004, čj. 5865/03/FŘ/120, odvolání žalobce proti rozhodnutí o přeplatku ze dne 3. 9. 2003, čj. 82104/03/403913/2629, vydanému Finančním úřadem, kterým byla zamítnuta žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 914 402 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou s tím, že mu vznikl nárok na vrácení přeplatku na dani, který správce daně, resp. žalovaný odmítl vrátit s odůvodněním, že žalobce měl nedoplatek na jiné dani [§ 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“)]. Takový postup je nepřipustným započtením na majetek patřící do konkursní podstaty [§ 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“)]. To se vztahuje i na daňové pohledávky. Nárok na vrácení přeplatku na dani je pohledávkou úpadce za státem a je součástí konkursní podstaty. Tento

závěr není nijak ovlivněn tím, že dlužník úpadce má sám za úpadcem pohledávky, které přihlásil nebo měl přihlásit do konkursu. Postup žalovaného je pak výsledkem nesprávného zhodnocení vztahu zákona o konkursu a vyrovnání a daňového řádu.

Krajský soud rozsudkem ze dne 30. 12. 2005, čj. 30 Ca 148/2004-27, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V důvodech uvedl, že účinek ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je třeba vztáhnout i na daňové pohledávky, neboť se jedná o zvláštní ustanovení ve vztahu k § 64 d. ř. Započtení přeplatku na dani na nedoplatek na jiné dani úpadce je započtením na majetek patřící do konkursní podstaty; je tedy nepřipustné. Krajský soud ve svých závěrech poukázal na vývoj judikatury, a to od stanoviska Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, čj. Sst 2/2003-225, přes odlišný názor Ústavního soudu (např. nález ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04), k akceptaci názoru Ústavního soudu Nejvyšším správním soudem (rozsudek ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004-44).

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel si je vědom nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, judikaturu Ústavního soudu však nelze vnímat jako naroveň postavenou zákonům, ale pouze jako poskytující závazná interpretační vodítka, při rozhodování o skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech možný odklon. Stěžovatel je toho názoru, že odklon je v posuzované věci namístě, neboť se Ústavní soud nevypořádal se všemi argumenty obsaženými ve stanovisku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, čj. Sst 2/2003-225. Ústavní soud nevycházel z pozitivně právní úpravy daňového řízení, z účelu a cíle tohoto řízení, ani z pojmového a obsahového vymezení jednotlivých daňově právních institutů kogentně upravených v daňových zákonech, jako je daňový přeplatek podle § 64 odst. 1 d. ř., tzv. přeplatek nevratitelný, evidenční, dále daňový přeplatek podle § 64 odst. 4 d. ř., tzv. přeplatek vratitelný, a dále nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty podle § 2 odst. 2 písm. j) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc. Ústavní soud se nezabýval ani okamžikem vzniku zákonného veřejnoprávního nároku daňového subjektu na vrácení vratitelného přeplatku podle § 64 odst. 4 d. ř., v případě vyměření nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty podle § 37a zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s § 64 odst. 4 d. ř., ve vztahu k možné vzájemnosti započítávaných veřejnoprávních pohledávek, kdy rozlišení právních institutů daňového práva i jejich obsahová náplň vyplývá explicitně z právní úpravy; designát citovaných zákonných ustanovení z hlediska vymezení právních institutů je zcela jednoznačný a nepřipouští jiný rozsah svého výkladu. Nerozlišování mezi právními instituty veřejnoprávního daňového řízení, jejich ztotožnění v jeden obsahově neurčitý a v daňových zákonech ani v zákoně o konkursu a vyrovnání neupravený institut pohledávky daňového subjektu (úpadce) za správcem daně (státem) z probíhajícího veřejnoprávního řízení nemůže být věcí právního názoru nebo právního výkladu, ale musí být výslovně upraven v zákoně.

Kdyby stěžovatel vyšel z názoru Ústavního soudu a nerozlišil mezi jednotlivými právními instituty daňového práva a jejich obsahovou náplní vzhledem k specifikům daňového řízení, daným charakterem upravovaných finančně právních vztahů jako vztahů mocensko majetkových, vyjádřených v peněžní formě, vedlo by to ze strany správce daně k neodůvodněnému porušování daňových předpisů, a to zejména ustanovení § 64 daňového řádu a § 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.

Dále stěžovatel uvedl, že Ústavní soud vytvořil situaci, kdy pouhým vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období po prohlášení konkursu na majetek úpadce (plátce daně) vzniká tomuto úpadci veřejnoprávní nárok na vrácení daňového přeplatku a to vždy bez ohledu na možný vznik vratitelného, ale i nevratitelného přeplatku. Daň z přidané hodnoty, která je základem nepřímého zdanění nejen v České republice, ale i základem celé daňové soustavy, a která je úzce navázána na daně stejného typu ve státech Evropské unie, je v rámci výkladu Ústavního soudu chápána pouze jako nárok na odpočet daně bez ohledu na vlastní daňovou povinnost, bez přihlédnutí ke konstrukci této daně dle právní úpravy (zákon č. 588/1992 Sb., zákon č. 235/2004 Sb., přísl. Směrnice EU k dani z přidané hodnoty), přičemž legislativně technicky je daň z přidané hodnoty konstruována jako rozdíl daně na vstupu (nárok na odpočet daně) a výstupu (vlastní daňová povinnost) a tento rozdíl je daňovou povinností plátce daně z přidané hodnoty v konkrétním zdaňovacím období (§ 2 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., a § 4 odst. 1 písm. n) zákona č. 235/2004 Sb.).

Ani výklad Ústavního soudu nevede k odstranění neústavnosti zejména § 64 daňového řádu a § 37a zákona o dani z přidané hodnoty, účinného do 30. 4. 2004 a § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinného od 1. 5. 2004 a k ospravedlnění postupu správce daně při nakládání s daňovým přeplatkem v rámci daňového řízení při souběhu s konkursním řízením, který by spočíval na faktickém porušování daňových předpisů. Ústavní soud neodůvodnil ani upřednostnění ústavně konformního výkladu neústavních daňově právních ustanovení před postupem podle § 64 a násl. zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu.

Výklad Ústavního soudu tak v rámci probíhajícího daňového řízení vede - k zákonem výslovně neupravenému - zvýhodnění jen jedné skupiny daňových subjektů, totiž úpadců. Konkursní řízení dle stěžovatele neposkytuje zvýšenou ochranu vlastnického práva konkursním věřitelům, oproti věřitelům stojícím mimo toto řízení. Stěžovatel se proto domnívá, že při akceptaci právního názoru Ústavního soudu neměla být shora citovaná zákonná ustanovení aplikována ani v případě věřitelů, kteří nestojí v postavení konkursních věřitelů.

Žalobce navrhl zamítnout kasační stížnost jako nedůvodnou. Uvedl, že ji považuje za ryze účelovou a plně se ztotožňuje s rozhodnutím krajského soudu.

Vedle judikatury citované v rozsudku krajského soudu i kasační stížnosti žalobce poukázal i na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 1. 2006, sp. zn. III. ÚS 658/04, ve kterém Ústavní soud jednoznačně konstatoval nepřipustnost započtení nejen soukromoprávních, ale i veřejnoprávních pohledávek. Pohledávka z titulu daňového přeplatku je součástí konkursní podstaty a stát má postavení konkursního věřitele jako kterýkoliv jiný subjekt.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s., následovně:

Stěžovatel zjevně vychází z původního právního názoru Nejvyššího správního soudu, vysloveného plénem Nejvyššího správního soudu dne 29. 4. 2004 pod sp. zn. Sst 2/2003 a zveřejněného 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 byla ovšem podstata právního názoru, obsaženého v citovaném stanovisku zdejšího soudu, zásadním způsobem zpochybněna nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04¹ (a nálezy ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05², a nepřímou také nálezy 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 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.“ Ústavní soud své závěry velmi rozhodně zopakoval v nedávném nálezu ze dne 14. 9. 2006, sp. zn. IV. ÚS 550/05. Jeho judikaturu týkající se popsání problematiky považuje Nejvyšší správní soud za ustálenou a konsistentní. Ze srovnání shora 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.

¹ <http://www.judikatura.cz>

² <http://www.judikatura.cz>

³ <http://www.judikatura.cz>

K uvedenému problému Nejvyšší správní soud zaujal stanovisko v usnesení rozšířeného senátu ze dne 11. 1. 2006, čj. 2 Afs 66/2004–53.⁴ 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 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 nemůže tedy ani přisvědčit námitce stěžovatele. V podrobnostech přitom pro stručnost odkazuje ke shora citované judikatuře.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje: Argumentace stěžovatele je založena na polemice s právním názorem Ústavního soudu, a to na polemice v obecné rovině. Kasační stížnost se tak v podstatné části opírá o argumentaci důsledky, které může mít aplikace právního názoru Ústavního soudu při vracení přeplatku na dani z přidané hodnoty. Takovouto obecnou úvahou se však Nejvyšší správní soud nemohl v rámci nyní posuzované věci zabývat. Stěžovatel jistě nepřehlédl, že sporný přeplatek se týkal daně z příjmů, a argumentace ustanovením § 105 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, ani není namístě.

Nejvyšší správní soud neshledal proto napadené rozhodnutí krajského soudu nezákonné [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a kasační stížnost tedy jako nedůvodnou podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobci, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu náklady řízení o kasační stížnosti vznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. října 2006

⁴ <http://www.nssoud.cz>

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu