



**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. V. Z., správkyne konkursní podstaty úpadce I. D., zastoupené JUDr. Ladislavem Záděrou, advokátem v Ostravě, Nádražní 165, proti žalovanému Finančnímu úřadu Ostrava I., Moravská Ostrava, Jurečkova 2, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2004, čj. 33022/04/388912/7024, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 1. 2006, čj. 22 Ca 158/2004-27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 1279,25 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobkyně.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 23. 2. 2004, žalovaný nevyhověl reklamaci žalobkyně proti svému rozhodnutí o přeplatku ze dne 19. 1. 2004, čj. 4993/04/388912/7024.

Žalobkyně se domáhala žalobou ze dne 6. 4. 2004 u Krajského soudu v Ostravě zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného. Svůj návrh odůvodnila tím, že žalovaný rozhodl dne 19. 1. 2004 o převedení přeplatku úpadce na dani z přidané hodnoty, vykázaného k tomuto dni ve výši 46 196 Kč, na úhradu nedoplatku daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, vykázaného k témuž dni ve výši 46 930 892,31 Kč. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného reklamací, které žalovaný nevyhověl. Žalobkyně se domnívá, že žalovaný pochybil, když nezohlednil konkurs, prohlášený na majetek úpadce dne 20. 12. 2000. Převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty na nedoplatek na jiné dani [§ 64 zákona č.

337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“) je totiž 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“)]. Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním ustanovením ve vztahu k daňovému řádu a postup podle § 64 d. ř. není možný po prohlášení konkursu na majetek daňového dlužníka. Žalovaný navíc svoji pohledávku na dani z příjmů fyzických osob řádně a včas uplatnil přihláškou do konkursu a výslovně uvedl, že neuplatňuje právo na oddělené uspokojení (§ 28 zákona o konkursu a vyrovnání) ani jiné důvody pro přednostní pořadí. Přihláška pohledávek žalovaného byla přezkoumána, žalobkyně ji uznala, nebyla popřena ostatními konkursními věřiteli a bude uspokojena na základě rozvrhového usnesení. Postup podle § 64 d. ř. by byl nepřipustným zvýhodňováním jednoho věřitele na úkor ostatních věřitelů.

Krajský soud rozsudkem ze dne 19. 1. 2006, čj. 22 Ca 158/2004–27, 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. Vznikl-li úpadci nárok na vrácení přeplatku na dani, nelze jej za trvání konkursu použít k úhradě daňových nedoplatků dlužníka na jiných daních, protože nárok na vrácení přeplatku na dani je pohledávkou úpadce za dlužníkem, kterým je stát reprezentovaný správcem daně, a pohledávky úpadce jsou součástí konkursní podstaty. Postup správce daně podle § 64 d. ř. měl proto za trvání konkursu charakter nepřipustného započtení, a krajský soud respektuje právní názor Ústavního soudu (nález ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04) a Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 21. 9. 2005, čj. 2 Afs 114/2004–50) a považuje ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání za zvláštní normu, vylučující započtení nejen soukromoprávních, ale i veřejnoprávních pohledávek.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.: odkázal k ustanovení § 40 odst. 11 d. ř., podle něhož se prohlášením konkursu daňové řízení nepřerušuje, nelze tedy oddělovat daňové řízení na fázi před prohlášením a po prohlášení konkursu. Správce daně je povinen pokračovat ve vedení daňového řízení podle daňového řádu bez ohledu na účinky prohlášení konkursu, postupuje tedy i podle ustanovení § 64 d. ř., které striktně určuje, za jakých podmínek je možné vzniklý přeplatek vyplatit daňovému subjektu; pokud by tak správce daně nepostupoval, porušil by tím ústavní zásadu vyplývající z čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny. Postupem podle výkladu Ústavního soudu by správce daně porušil rovněž zásadu procesní rovnosti všech daňových subjektů zakotvenou v § 2 odst. 8 d. ř., neboť by došlo k neodůvodněnému zvýhodnění jedné skupiny daňových subjektů – úpadců. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že vztah mezi státem a daňovým subjektem je veřejnoprávního charakteru, placení daně nelze podřadit pod závazky ve smyslu soukromého práva. Převedením přeplatku na úhradu daňového nedoplatku podle

ustanovení § 59 a § 64 d. ř. dochází k úhradě dluhu na dani, a nikoliv k započtení na majetek konkursní podstaty ve smyslu soukromoprávní úpravy. Nárok na vrácení daňového přeplatku je institutem finančního práva, jedná se o nárok daňového subjektu z veřejnoprávního daňového řízení, který není předmětem občanskoprávních vztahů, není tedy součástí majetku patřícího do konkursní podstaty ve smyslu § 6 zákona o konkursu a vyrovnání. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas rovněž se závěry o vztahu daňového řádu a zákona o konkursu a vyrovnání jako vztahu obecné a speciální právní normy, neboť zásada *lex specialis derogat lex generali* se uplatní pouze tam, kde právní normy stejné právní síly upravují stejnou oblast právních vztahů.

Žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázan 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 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 nepřímo 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.

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.

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.). Žalobkyni soud přiznal podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení spočívajících v nákladech právního zastoupení za jeden úkon právní služby ve výši 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů] a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 75 Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky) a částku ve výši 204,25 Kč odpovídající daň z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s., a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. října 2006

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu

⁴ <http://www.nssoud.cz>

