



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobkyně JUDr. H. C., správkyne konkursní podstaty úpadce A. spol. s r. o., proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě, Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2004, čj. 7836/150/2004, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 11. 2005, čj. 22 Ca 408/2004 - 38,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 12. 8. 2004, čj. 7836/150/2004, žalovaný zamítnul odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu (finanční úřad) ze dne 21. 4. 2004, čj. 36814/04/370911/7047, kterým správce daně rozhodl o převedení přeplatku daně z příjmu právnických osob ve výši 95 548 Kč na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Žalobkyně se žalobou ze dne 27. 9. 2004 domáhala u Krajského soudu v Ostravě zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného a finančního úřadu. Svůj návrh odůvodnila tím, že dne 1. 4. 2004 požádala finanční úřad o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za rok 2003 ve výši 95 548 Kč. Správce daně, a k

odvolání žalobkyně žalovaný, ve věci rozhodli shora citovanými rozhodnutími v neprospěch žalobkyně. Žalobkyně se domnívá, že postup finančních orgánů podle zákona o správě daní a poplatků při současném nerespektování zákona o konkursu a vyrovnání je nezákonným zvýhodněním správce daně na úkor všech ostatních konkursních věřitelů druhé třídy, mezi které je pohledávka správce daně v konkursním řízení přímo ze zákona zařazena. Veškeré pohledávky, včetně daňových přeplatků, jsou majetkem konkursní podstaty a na vrácení pohledávky uplatňované žalobkyní vůči žalovanému se vztahují stejné právní předpisy jako na vymáhání kterékoliv jiné pohledávky. Pohledávka v daňovém řízení přitom není jiným druhem pohledávky s odlišným právním režimem.

Krajský soud rozsudkem ze dne 23. 11. 2005, čj. 22 Ca 408/2004 - 38, zrušil rozhodnutí žalovaného a finančního úřadu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Ve svém rozsudku přitom poukázal na vývoj právních názorů a soudní praxe k výkladu vztahu ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“, „d. ř.“), a zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o konkursu a vyrovnání“). Ve svých závěrech krajský soud vyšel z nálezů Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2004, sp. zn. I. ÚS 544/02, a ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, jejichž podstatou je právní názor, podle kterého je ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání 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, jsou proto v rozporu s ustanoveními čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud poukázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2005, čj. 2 Afs 114/2004 - 50¹, který vyšel z priority ústavních principů a vycházel z právního názoru Ústavního soudu.

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

Stěžovatel odkázal k ustanovení § 40 odst. 11 daňového řádu, podle něhož se prohlášením konkurzu daňové řízení nepřerušuje, nelze tedy oddělovat daňové řízení na fázi před a po prohlášení konkurzu. Správce daně je povinen pokračovat ve vedení daňového řízení podle daňového řádu bez ohledu na účinky prohlášení konkurzu, postupuje tedy i podle ustanovení § 64 daňového řádu, které striktně

¹ <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=1888>

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 ČR 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 daňového řádu, 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 daňového řádu 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 rovněž vyjádřil nesouhlas se závěry o vztahu daňového řádu a zákona o konkurzu 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 jako nedůvodné. Ve svém vyjádření odkázala k nálezům Ústavního soudu, citovaným v napadeném rozsudku. Uvedla, že postup podle ustanovení § 64 daňového řádu nelze použít na postup při vrácení přeplatku u subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurz. Tímto postupem by totiž byl v podstatě negován význam a smysl konkursního řízení, kterým je u konkursních věřitelů druhé třídy poměrné uspokojení jejich pohledávek, a došlo by k neoprávněnému zvýhodnění jednoho konkurzního věřitele – správce daně – na úkor všech ostatních konkursních věřitelů druhé třídy. Žalobkyně také navrhla, aby Nejvyšší správní soud změnil výrok krajského soudu o náhradě nákladů řízení tak, že žalobkyni přizná i DPH ve výši 19 %, neboť žalobkyně je plátcem DPH.

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.) takto:

Stěžovatel polemizuje s právním závěrem krajského soudu, jenž se opírá o shora citované nálezy Ústavního soudu. Stěžovatel přitom fakticky vychází z právního 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 právě nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04² (stejně jako nálezem ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05³, a nepřímou také nálezem sp. zn. I. ÚS 544/02⁴). *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 - 53⁵. 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 narušení postavenou právním předpisem (zákonem), 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 napadené rozhodnutí krajského soudu v rozhodné argumentaci (tj. argumentaci,

² http://www.judikatura.cz/cgi-bin/jus/aspi_lit_4?WVCNC+2400+jus-1

³ http://www.judikatura.cz/cgi-bin/jus/aspi_lit_4?WVCNC+2458+jus-1

⁴ http://www.judikatura.cz/cgi-bin/jus/aspi_lit_4?WVCNC+2353+jus-1

⁵ <http://www.nssoud.cz/anonym.php?ID=6851>

kteřá je oporou výroku), vycházející ze závěřů Ústavního soudu, shledal zákonnou. Argumentace stěžovatele, kteřá je ve své podstatě pouze polemikou se závěřy Ústavního soudu, aniž by odůvodnila za jinak stejných podmínek nutnost odklonu od dosavadní judikatury Ústavního soudu, proto nemůže obstát.

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

Nejvyšší správni soud se rovněž zabýval návrhem žalobkyně v závěřu jejího vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného, a to návrhem na změnu výroku krajského soudu o náhradě nákladů řízení. Vycházel přitom z povinnosti posuzovat každý úkon podle jeho obsahu, i když je nesprávně označen (§ 41 odst. 2 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a za použití § 120 s. ř. s.). Posouzením obsahu předmětného podání dospěl k závěřu, že ani při jeho extenzivním výkladu nelze dovodit, že se jedná o kasační stížnost žalobkyně proti výroku II. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 11. 2005, čj. 22 Ca 408/2004 - 38. Z uvedeného důvodu Nejvyšší správni soud o tomto podání žalobkyně samostatně nerozhodoval. Pouze pro úplnost Nejvyšší správni soud dodává, že i kdyby se jednalo o kasační stížnost, tato by byla nepřipustná, a to jak přímo ze zákona podle ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s., tak pro svoji opožděnost (§ 106 odst. 2 s. ř. s.).

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, jíž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by jí náklady řízení o kasační stížnosti vznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky připustné.

V Brně dne 24. května 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

