



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního úřadu v Liberci**, se sídlem v Liberci, tř. 1. máje 97, za účasti **K., v. o. s.**, správce konkursní podstaty úpadce T., a. s., v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 2. 8. 2005, č. j. 59 Ca 69/2005 – 46,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 2. 8. 2005, č. j. 59 Ca 69/2005 – 46, bylo pro nezákonnost zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci (dále jen „finanční úřad“) ze dne 5. 3. 2002, č. j. 50222/02/192913/5300, jímž nebylo vyhověno reklamaci účastníka proti rozhodnutí finančního úřadu ze dne 11. 2. 2002, č. j. 31808/02/192913/5300, kterým bylo rozhodnuto tak, že přeplatek na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vykázaný ke dni 11. 2. 2002 úpadcem T., a. s. (dále jen „úpadce“) byl převeden v částce 333 899 Kč na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že v projednávané věci šlo pouze o právní posouzení postupu stěžovatele podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) v případě, kdy byl na plátce DPH prohlášen konkurs, a přičemž byl vázán právním názorem Ústavního soudu vysloveným v nález ze dne 7. 4. 2005 sp. zn. I. ÚS 544/02, jímž byl k ústavní stížnosti účastníka zrušen předchozí rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 27. 6. 2002, č. j. 59 Ca 23/2002 – 24.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel uvedl s poukazem na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., že podle jeho názoru krajský soud nesprávně posoudil právní otázku přípustnosti jeho postupu podle ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tedy použití přeplatku daně na úhradu nedoplatku u jiné daně, v případě, kdy byl na daňový subjekt prohlášen konkurs. V důsledku toho krajský soud nesprávně posoudil postup stěžovatele, který v souladu s ustanovením § 64 zákona o správě daní a poplatků přeplatek na DPH převedl na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, jako nepřipustné započtení, kterým bylo porušeno ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“). Krajský soud byl sice při rozhodování vázán právním názorem vysloveným v nálezu Ústavního soudu sp. zn., kterým byl zrušen jeho předcházející rozsudek v této věci sp. zn. 59 Ca 23/2002, ale stěžovatel postupoval v souladu se stanoviskem pléna Nejvyššího správního soudu č. j. Sst 2/2003 - 225 ze dne 29. dubna 2004, protože se ztotožňuje s právním rozbohem a závěry obsaženými ve stanovisku. Nejvyšší správní soud nevydal jiné stanovisko, kterým by bylo citované stanovisko změněno. Stěžovatel si je vědom toho, že se Ústavní soud také ve svých dalších nálezech ztotožňuje spíše s menšinovým právním názorem pléna Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel však zastává právní názor, že podle ustanovení § 40 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků, ve kterém je výslovně stanoveno, že se prohlášením konkursu daňové řízení nepřerušuje, je správce daně povinen vést daňové řízení a vydávat rozhodnutí týkající se daňových povinností, přijímat platby, evidovat je, a to bez ohledu na účinky prohlášení konkursu. Má-li daňový subjekt nedoplatek, použije se daňový přeplatek na jeho úhradu v souladu s ustanovením § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nárok na vrácení přeplatku, nejedná-li se o přeplatek vratitelný podle citovaného zákona, není pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem, jímž je stát, a nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu. Účinky prohlášení konkursu uvedené v ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, tedy zákaz započtení na majetek patřící do podstaty, nedopadají na postup správce daně při vrácení přeplatku na dani, protože se nejedná o speciální úpravu ve vztahu k daňovým zákonům. Postupuje-li správce daně podle daňových zákonů, nemůže se jednat o nepřipustné započtení, protože započtení je institutem soukromého práva a vztahuje se pouze na soukromoprávní pohledávky. Postup stěžovatele proto nebyl nezákonný, když při rozhodování o vrácení přeplatku postupoval v souladu s podmínkami pro vrácení přeplatku, které jsou stanoveny daňovými předpisy, také v případě účastníka řízení, na kterého byl prohlášen konkurs. Při posouzení rozporu mezi sjednocujícím stanoviskem Nejvyššího správního soudu č. j. Sst 2/2003 - 225 a nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 544/02 ze dne 7. 4. 2005, by měl Nejvyšší správní soud ve věci stěžovatele vycházet z toho, že v souladu se s. ř. s. má stanovisko Nejvyššího správního soudu obecnou působnost. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s právním názorem stěžovatele a jeho postup při nevrácení přeplatku považuje za odporující zákazu započtení ve smyslu § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Dále odkázal na svá předchozí vyjádření a především na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 544/02 ze dne 7. 4. 2005, který byl pro krajský soud závazný. Z těchto důvodů navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Jak správně konstatoval krajský soud, skutkové okolnosti nejsou v dané věci sporné. Úpadci byl za zdaňovací období listopad 2001 vyměřen nadměrný odpočet DPH ve výši 333 899 Kč a rozhodnutím finančního úřadu byla tato částka podle § 64 zákona o správě daní a poplatků převedena na úhradu nedoplatku na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. O reklamaci proti tomuto rozhodnutí rozhodl stěžovatel napadeným rozhodnutím tak, že se reklamaci nevyhovuje a rozhodnutí o přeplatku se nemění. O žalobě podané proti tomuto rozhodnutí rozhodl krajský soud rozsudkem ze dne 27. 6. 2002, č. j. 59 Ca 23/2002 – 24, tak, že žalobu zamítl. Tento rozsudek byl k ústavní stížnosti účastníka zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02. V tomto nálezu Ústavní soud vyslovil názor, že krajský soud v uvedeném rozsudku porušil § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, neboť toto ustanovení znamená bezvýjimečný zákaz započtení pohledávek v průběhu konkursního řízení. Postup správce daně podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je fakticky započtením a jedná se o postup po prohlášení konkursu nepřipustný, neboť by znamenal zvýhodnění státu jako věřitele ve vztahu k ostatním věřitelům a nebyl by naplněn cíl zákona o konkursu a vyrovnání vyjádřený v jeho § 2 odst. 3, tedy poměrné uspokojení věřitelů z dlužníkovy majetku. Podle § 40 odst. 11 zákona o konkursu a vyrovnání se sice prohlášením konkursu daňové řízení nepřerušuje, ale okamžikem prohlášení konkursu platí pro daňové řízení omezení stanovená zákonem o konkursu a vyrovnání včetně zákazu započtení.

Podle čl. 89 odst. 2 Ústavy jsou vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu závazná pro všechny orgány i osoby. Obecné soudy jsou proto povinny vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu jsou pro ně závazná. Proto krajský soud při posouzení právní otázky vrácení daňového přeplatku daňovému subjektu po prohlášení konkursu byl vázán právním názorem Ústavního soudu uvedeným v nálezu ze dne 7. 4. 2005 sp. zn. I. ÚS 544/02 a nemohl se od něj odchýlit.

V této souvislosti je nutno uvést, že Nejvyšší správní soud se v minulosti opakovaně vyjadřoval k právní otázce vrácení daňového přeplatku daňovému subjektu po prohlášení konkursu, přičemž plénium tohoto soudu v zájmu jednotného rozhodování soudů zaujalo k této otázce dne 29. 4. 2004 stanovisko, závazné pro jeho další činnost i pro činnost ostatních soudů v rámci výkonu správního soudnictví. V tomto stanovisku byl vyjádřen právní názor, 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 vrácení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení daňovými předpisy“. Podstata právního názoru obsaženého v citovaném stanovisku byla ovšem zásadním způsobem zpochybněna nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 a nepřímo také nálezem sp. zn. I. ÚS 544/02. 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 zákona o správě daní a poplatků. 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 stanoviska 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 vážít vzniklý nesoulad a jeho vliv na další rozhodovací

praxi v obdobných případech a dospěl k závěru, že je nutno vycházet z názoru Ústavního soudu, čemuž odpovídá i posouzení krajského soudu v napadeném rozsudku.

Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a účastník náhradu nákladů nepožadoval.

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

V Brně dne 17. května 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu