



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **JUDr. Jiří Komárek, správce konkurzní podstaty úpadce KH – DrengS, spol. s r. o.**, se sídlem bratří Štefanů 499, Hradec Králové, zastoupeného JUDr. Milanem Václavíkem, advokátem se sídlem Gočárova třída 1105/36, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad v Hradci Králové**, se sídlem U Koruny 1632, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 11. 2005, č. j. 31 Ca 232/2005 - 23,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 11. 2005, č. j. 31 Ca 232/2005 - 23, **se zrušuje** a věc se mu **vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým soud zamítl jeho žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové („žalovaný“) ze dne 8. 9. 2005, č. j. 181274/05/228912/5098. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl reklamaci stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného o přeplatku ze dne 12. 8. 2005, č. j. 169846/05/228912/5098.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tuto nezákonnost spatřuje v tom, že napadený rozsudek krajského soudu nerespektuje

právní názor Nejvyššího soudu obsažený v usnesení ze dne 19. 9. 2001, sp. zn. 29 Cdo 532/2001, založený na tom, že počínaje dnem prohlášení konkursu na majetek dlužníka již nelze provést započtení na majetek patřící do konkursní podstaty. Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání má ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (daňový řád) vztah speciálního předpisu, který má být aplikován přednostně. Krajský soud tak nerespektoval kogentní normu, obsaženou v ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání.

Proto stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušit.

III.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zejména uvádí, že zatímco konkursní řízení je zvláštním typem občanskoprávního řízení, jehož účelem je uspořádání majetkových poměrů dlužníka, představuje daňové řízení kogentními normami stanovený postup účastníků řízení, jehož účelem je získání zákonem uložených plateb ve prospěch státního rozpočtu. Vratitelnost daňového přeplatku se proto řídí ustanovením § 64 odst. 2 daňového řádu, a toto není případným prohlášením konkursu na majetek úpadce jakkoliv dotčeno. Žalovaný dále upozorňuje na ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle něhož se po prohlášení konkursu plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

IV.

Z obsahu předmětného správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že Finanční úřad v Hradci Králové shora označeným rozhodnutím ze dne 12. 8. 2005 rozhodl z úřední povinnosti podle ustanovení § 64 odst. 2 daňového řádu o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 247 533 Kč na úhradu nedoplatku vykázaného na dani z příjmů právnických osob, který ke dni 12. 8. 2005 činil 312 983 Kč.

Následným rozhodnutím ze dne 8. 9. 2005 žalovaný zamítl reklamaci proti tomuto rozhodnutí.

Krajský soud v Hradci Králové napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti tomuto rozhodnutí žalovaného, když především konstatoval, že daňovou pohledávkou daňového subjektu vůči státu může být jen daňový přeplatek, který převyšuje případný daňový nedoplatek, a to bez ohledu na to, kdy vznikl. Jen takový přeplatek je vratitelný a soud v přezkumném řízení pouze zjišťuje existenci vratitelného přeplatku, a to jen z toho hlediska, zda správce daně s přeplatkem nakládal při úhradě nedoplatků v zákonných mezích.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud vycházel z toho, že stěžovatel uplatnil stížnostní důvod spočívající v tvrzené nezákonnosti při nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Právě tímto směrem proto zdejší soud upřel svoji další pozornost. O nezákonnost by se přitom jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (příp. by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších), anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.). Z obsahu kasační stížnosti je přitom patrné, že stěžovatel namítá v pořadí druhou uvedenou možnost, tzn. nesprávnost aplikace citovaných zákonných ustanovení, zejména z hlediska vztahu mezi daňovým řádem a zákonem o konkursu a vyrovnání.

Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že se v minulosti opakovaně vyjadřoval k právní otázce vrácení daňového přeplatku daňovému subjektu po prohlášení konkursu, přičemž touto otázkou se již zabýval i postupem dle ustanovení § 12 odst. 2, § 19 odst. 2 s. ř. s., když plénum tohoto soudu k předmětné otázce v zájmu jednotného rozhodování soudů zaujalo dne 29. 4. 2004 stanovisko sp. zn. Sst 2/2003, závazné pro jeho další činnost i pro činnost ostatních soudů v rámci výkonu správního soudnictví (viz č. 215/2004 Sb. NSS). Podstata tohoto stanoviska spočívá v následující právní větě: *„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 bližším odůvodnění této právní věty soud - mimo jiné - uvedl, že *„daňový subjekt může požádat správce daně o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. a nedojde-li k jeho vrácení, žádost se zamítne rozhodnutím, proti němuž je přípustné odvolání podle odst. 8 téhož ustanovení. Negativním rozhodnutím může dojít k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť nárok na vrácení přeplatku je ve vztahu k řízení vyměřovacím nárokem jiným, samostatným. Rozhodnutí o reklamaci proti postupu správce daně i rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.“* Na jiném místě tohoto stanoviska je dále uvedeno, že *„postup správce daně v situaci, kdy na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs, je upraven v ustanovení § 40 odst. 11 zákona č. 337/1992 Sb., v němž se výslovně stanoví, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje. Z tohoto ustanovení je nutno dovodit, že správce daně je povinen vést daňové řízení a vydávat rozhodnutí týkající se daňových povinností daňových subjektů, přijímat platby, evidovat je, a to bez ohledu na účinky prohlášení konkursu, které se promítají v soukromoprávních vztazích. Správce daně je striktně vázán zákonem č. 337/1992 Sb. a vystupuje vůči daňovému subjektu jako orgán veřejné moci vydávající vrchnostenská rozhodnutí.“* ... *„Soud v přezkumném řízení k žalobní námitce zjišťuje existenci vratitelného přeplatku, a to nikoli jen z hlediska, zda je či není správcem daně evidován, ale zda správce daně s přeplatkem nakládal při úhradě nedoplateků v zákonných mezích. Postup správce daně nemůže soud označit za nezákonný, postupoval-li při vrácení přeplatku v souladu s podmínkami stanovenými daňovými předpisy.“*

Podstata citovaného právního názoru byla nicméně zásadním způsobem zpochybněna rozhodovací činností Ústavního soudu (viz např. nálezy sp. zn. III. ÚS 648/04, III. ÚS 658/04, II. ÚS 35/05, III. ÚS 38/05, III. ÚS 41/05, III. ÚS 208/05, IV. ÚS 408/05 a nepřímo také nálezy sp. zn. I. ÚS 544/02, vše vyhledatelné na www.nalus.usoud.cz).

Ratio decidendi citovaných 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.*“

Ze srovnání citované judikatury Ústavního soudu 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 základech.

Nelze však přehlédnout, že zmíněná argumentace Ústavního soudu se týká právního stavu před nabytím účinnosti ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a podle věty třetí tohoto ustanovení platilo, že *prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkursu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu*. Díkce tohoto ustanovení a tedy i legislativní vývoj tak na první pohled přesvědčuje právnímu názoru, obsaženému v napadeném rozsudku krajského soudu.

K tomu je však třeba ihned uvést, že Ústavní soud výrokem nálezu ze dne 9. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 48/2006 (in: www.nalus.usoud.cz), rozhodl, že „*ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb., a to text „Prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkursu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu.“, bylo v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.*“ Ratio decidendi tohoto nálezu spočívá v konstatování, že „*vlastnické právo jako právo základní je chráněno čl. 11 Listiny. Podle věty první a druhé prvního odstavce uvedeného článku Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedené ústavní normy nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, reprezentovaného v daňových věcech správcem daně, která by v případě prohlášení konkursu vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení oproti ostatním konkursním věřitelům.*“

Podle ustáleného názoru zdejšího soudu (viz např. rozsudek ze dne 13. 3. 2008, sp. zn. 5 Afs 7/2005, in: www.nssoud.cz) přitom platí, že podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR je při rozhodování soudce vázán zákonem (a minori ad maius ústavním zákonem) a nemůže proto vědomě připustit takovou situaci, kdy bude aplikovat zákon, u něhož je přesvědčen o jeho protiústavnosti, jelikož by této svojí povinnosti nedostál. To také znamená, že jakkoliv platí obecná zásada, podle níž zrušovací nálezy Ústavního soudu mají

v řízení o kontrole norem účinky *ex nunc* a nikoliv *ex tunc*, a také, že Ústavní soud není oprávněn zrušit již neplatný právní předpis (§ 66, § 67 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu), představuje vyslovení interpretativního výroku Ústavním soudem o protiústavnosti právního předpisu překážku jeho aplikace v těch případech, kdy by ještě tato aplikace připadala v úvahu. Jinak řečeno, citovaný nálezn Ústavního soudu sice nemůže vyvolat možnost opětovného otevření těch případů, které již byly pravomocně ukončeny; zároveň však platí, že právní názor v něm obsažený nelze opomenout tehdy, pakliže se jedná o řízení dosud neskončená, a to i včetně těch řízení, které dobíhají u správních soudů. V těchto případech má (pouhý) interpretativní výrok Ústavního soudu pro aplikační praxi v podstatě stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis.

Je tak zjevné, že ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v daném případě nemůže být aplikováno, a to ani v nyní rozhodované věci. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 14. 9. 2005, sp. zn. 2 Afs 180/2004 (na který pro stručnost v plném rozsahu odkazuje – viz www.nssoud.cz), v podmínkách právního státu je nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasně seznatelné judikatury Ústavního soudu – s odvoláním na dikci zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za protiústavní. Proto musí správní soudy ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor obsažený v citované judikatuře Ústavního soudu. V tomto smyslu je tento právní názor závazný.

Nejvyšší správní soud, respektujíc dle čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR závaznost rozhodnutí Ústavního soudu, proto napadený rozsudek krajského soudu s odkazem na shora uvedený právní názor Ústavního soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), neboť se v něm krajský soud – vycházejíc argumentačně zřejmě i ze shora zmíněného stanoviska Nejvyššího správního soudu – dopustil protiústavnosti (a *maius ad minus* nezákonnosti) při výkladu vztahu mezi citovanými ustanoveními daňového řádu a zákona o konkursu a vyrovnání.

Krajský soud je proto v dalším řízení vázán shora vysloveným právním názorem Ústavního soudu, který je v této projednávané věci povinen převzít a akceptovat rovněž Nejvyšší správní soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). To konkrétně především znamená, že krajský soud musí v dalším řízení a rozhodování respektovat právní názor, že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštní právní normou, zakotvující 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, a v souladu s ním je nutno interpretovat rovněž ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb. v relevantním znění. Ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. je ze shora popsanych důvodů na daný případ neaplikovatelné.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. ledna 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu