



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **JUDr. Jitka Ježková, správkyňe konkursní podstaty úpadce N.T. – Textil, spol s r. o.**, se sídlem Gerská 28, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční úřad Plzeň – sever**, se sídlem nám. Českých bratří 8, Plzeň, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 11. 2005, č. j. 57 Ca 38/2005 - 34,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad Plzeň - sever (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým krajský soud zrušil jeho rozhodnutí ze dne 1. 6. 2005, č. j. 40444/04/145910, a ze dne 27. 4. 2005, č. j. 33329/05/145910. Citovaným rozhodnutím ze dne 1. 6. 2005 stěžovatel zamítl reklamaci žalobce proti shora označenému rozhodnutí o přeplatku ze dne 27. 4. 2005; konkrétně se jednalo o převedení přeplatku vykázaného na dani z přidané hodnoty ve výši 64 808 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši 277 696 Kč.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vycházel z judikatury Ústavního soudu, zejména z nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04. Podle této judikatury je ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřipustnost započtení nejen soukromoprávních, nýbrž i veřejnoprávních pohledávek. Jedná se proto o ustanovení speciální ve vztahu k ustanovením § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“).

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem a je proto nezákonný.

Stěžovatel zejména namítá, že postup správce daně při vracení přeplatku je upraven ustanovením § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle něhož vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Po prohlášení konkursu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před i po prohlášení konkursu. Nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty je tedy zvláštním druhem přeplatku, který se vrací sice bez žádosti, ale pouze tehdy, nemá-li daňový subjekt daňové nedoplatky na jiných daních vzniklé před prohlášením konkursu. Uvedené ustanovení tak nelze vykládat jinak, než že správce daně použije § 64 odst. 2 daňového řádu. Výhodnější postavení finančního úřadu je totiž výslovně stanoveno v ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. a vychází z toho, že vztah mezi státem a daňovým subjektem je veřejnoprávního charakteru. Zatímco tedy cílem daňového řízení je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy a v daňovém řízení platí zásada rovnosti pouze mezi jednotlivými daňovými subjekty, je účelem konkursního řízení uspořádání majetkových poměrů dlužníka. Účastníci konkursního řízení jsou si rovni. Správce daně však nemůže porušovat daňové předpisy, tj. ustanovení § 64 daňového řádu a § 105 zákona č. 235/2004 Sb., která jsou jednoznačná.

Stěžovatel proto navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalobkyně ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout, když především odkazuje na nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 684/04.

IV.

Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti dne 7. 8. 2007 přerušil, neboť Ústavnímu soudu byl předložen návrh na vyslovení protiústavnosti mj. § 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., na který se stěžovatel v kasační stížnosti zejména odvolával (pozn. soudu: napadené ustanovení bylo zákonodárcem s účinností od 1. 1. 2008 zrušeno v souvislosti s přijetím zákona č. 296/2007 Sb., jímž byly vedle zákona o dani z přidané hodnoty novelizovány rovněž insolvenční zákon, daňový řád a některé další zákony).

Usnesením ze dne 7. 1. 2009 rozhodl zdejší soud o pokračování v tomto řízení, neboť dne 9. 12. 2008 vydal Ústavní soud nález sp. zn. Pl. ÚS 48/06 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), v němž protiústavnost citovaného ustanovení shledal.

V.

Nejvyšší správní soud posuzoval kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a shledal, že není důvodná.

Zdejší 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 nedoplatků v zákonných mezích. Postup správce daně nemůže soud označit za nezákonný, postupoval-li při vracení 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 nález sp. zn. I. ÚS 544/02, vše vyhledatelné na www.nalus.usoud.cz).

Ratio decidendi citovaných nálezů 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.

Přitom platí, jak již Nejvyšší správní soud uvedl např. 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), že v podmínkách právního státu je nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasné 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.

Argumentace stěžovatele nicméně vychází i z ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., které v době vydání citovaných rozhodnutí Ústavního soudu ještě nebylo účinné, nicméně v nyní projednávané věci nabývá na významu (viz výše provedená rekapitulace kasační stížnosti). Tato skutečnost samozřejmě do případu vnáší nové aspekty, s nimiž je třeba se vypořádat.

K tomu je zejména nutno 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 jako referenční kritérium v nyní rozhodované věci. Rovněž této části argumentace stěžovatele proto nelze přisvědčit.

Nejvyšší správní soud, respektujíc dle čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR závaznost rozhodnutí Ústavního soudu, proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl, jelikož shledal, že krajský soud odůvodnil napadený rozsudek zcela v intencích shora citované judikatury Ústavního soudu.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Naopak žalobkyně byla ve věci úspěšná, avšak žádné náklady jí nevznikly, resp. je neuplatnila. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 4. února 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček

předseda senátu