

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **Mgr. Pavel Klán**, s místem podnikání U Průhonu 40, Praha 7, správce konkursní podstaty úpadce TESLAMP Holešovice, a. s., IČ 00009784, se sídlem U Papírny 9, Praha 7, zastoupeného Mgr. Luisem Velázquezem, advokátem se sídlem Za Poříčskou bránou 390/18, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2007, č. j. 20447/07–1500-105418, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 4. 2010, č. j. 9 Ca 34/2008 – 51,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 7 ze dne 9. 10. 2006, č. j. 90643/06/007914/2716, kterým byla zamítnuta jeho žádost o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty v celkové výši 3 539 130 Kč.

Stěžovatel kasační stížnost opírá o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."). Namítá tedy nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. S rozsudkem městského soudu i jemu předcházejícím rozhodnutím žalovaného nesouhlasí, neboť se domnívá, že žalovaný i soud dospěly k chybnému závěru ohledně nároku na vrácení daňového přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"). Zdůrazňuje, že byl v době podání žádosti o vrácení přeplatku v úpadku a na jeho majetek byl proto prohlášen konkurs. Tuto skutečnost však správce daně nezohlednil a žádost posoudil pouze z hlediska splnění podmínek dle výše citovaného ustanovení. Podle stěžovatele však měl být aplikován § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, jenž je vůči obecné úpravě obsažené v daňovém řádu ve vztahu speciality, což vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu i z nálezů Ústavního soudu. Pochybení tak spatřuje rovněž v tom, že se městský soud neřídil pro něj závaznou judikaturou, přičemž odkazuje zejména na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 12/06 a Pl. ÚS 48/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 167/2005, 7 Afs 144/2004 a 7 Afs 209/2006.

Stěžovatel se dále podrobněji vyjádřil k povaze ustanovení § 64 odst. 2 a 4 daňového řádu. Uvádí, že v případě, kdy správce daně nevyhoví žádosti daňového subjektu o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4, vydá o věci zamítavé rozhodnutí, proti němuž je přípustné odvolání podle odst. 8 téhož ustanovení. Odkazuje rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 180/2004, v němž bylo uvedeno, že soud v přezkumném řízení k žalobní námitce zjišťuje existenci vratitelného přeplatku, a to nikoliv jen z hlediska, zda je či není správcem daně evidován, ale i zda správce daně s přeplatkem nakládal při úhradě nedoplatků v zákonných mezích. Při rozhodování správce daně o vrácení přeplatku na dani se jedná o rozhodování, podléhající následnému soudnímu přezkumu, jehož úkolem je pak posouzení toho, zda finanční úřady postupovaly zákonným způsobem, tzn. zda v konkrétním případě na vrácení přeplatku existuje právní nárok či nikoliv. Zatímco v případě žádosti o vrácení daňového přeplatku je rozhodováno o hmotném právu v podobě nároku na jeho vrácení, v případě postupu podle § 62 odst. 2 daňového řádu pak, podle mínění stěžovatele, správce daně pouze z úřední povinnosti převádí přeplatek na úhradu daňového nedoplatku a jedná se tedy o postup správce daně při placení a evidenci daní, při němž není rozhodováno o hmotněprávním nároku daňového subjektu. Stěžovatel je ostatně názoru, že z povahy rozhodnutí podle odst. 2 uvedeného ustanovení plyne, že se nejedná o rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, z čehož patrně dovozuje, že proti postupu správce daně mohl brojit až po rozhodnutí o jeho žádosti o vrácení předmětného přeplatku a nikoliv v době, kdy bylo rozhodnuto o jeho převedení na úhradu daňového nedoplatku.

Na základě shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že v době, kdy stěžovatel požádal o vrácení předmětného daňového přeplatku v celkové výši 3 539 130 Kč, u něj nebyl žádný přeplatek evidován a nevznikl ani v průběhu šedesáti dnů od podání žádosti. Podmínky pro vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 daňového řádu tak nebyly splněny. Převedení

přeplatků na dani z přidané hodnoty za období duben 2002 až duben 2004 na úhradu daňového nedoplatku bylo plně v souladu s tehdejší platnou právní úpravou i s judikaturou Nejvyššího správního soudu, přičemž proti rozhodnutím o jejich převedení nepodal stěžovatel opravný prostředek. Žalovaný v této souvislosti zdůrazňuje, že budoucí změna judikatury nemá vliv na pravomocná rozhodnutí v jiných věcech, pokud proti nim nebyla podána žaloba. Opačný závěr by byl v rozporu s principem právní jistoty. Žalovaný se proto plně ztotožňuje se závěry městského soudu a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je řádně zastoupen a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

Ze spisů soud zjistil následující relevantní skutečnosti.

Rozhodnutím Městského soudu v Praze ze dne 6. 3. 2002, č. j. 99 K 19/2000 – 519, byl prohlášen konkurs na majetek společnosti TESLAMP Holešovice, a. s. Účinky prohlášení konkursu nastaly dnem vydání tohoto rozhodnutí. Původní správce konkursní podstaty byl funkce zproštěn a dne 18. 9. 2002 byl jako správce konkursní podstaty zapsán Mgr. Pavel Klán.

V době od 27. 5. 2002 do 26. 5. 2004 podal správce konkursní podstaty daňová přiznání a dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2002 až duben 2004. Správce daně na jejich základě vyměřil daňovou povinnost ve výši 6 662 606 Kč a nadměrné odpočty ve výši 10 201 736 Kč. Tyto nadměrné odpočty byly částečně, ve výši 3 843 960 Kč, použity k úhradě nejstarších daňových nedoplatků podle § 59 odst. 5 daňového řádu a částečně, ve výši 6 357 776 Kč, převedeny na úhradu nedoplatků na dani z příjmu právnických osob podle § 64 odst. 2 téhož předpisu, a to rozhodnutími z 13. 6., 27. 6., 31. 7., 4. 9., 12. 12. 2002, 15. 1., 6. 2., 11. 3., 3. 4., 17. 6. a 9. 7. 2003.

Dne 27. 7. 2006 podal správce konkursní podstaty žádost o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty v celkové výši 3 539 130 Kč, která byla rozhodnutím finančního úřadu ze dne 9. 10. 2006 zamítnuta. Toto rozhodnutí bylo posléze napadeno odvoláním, v němž správce konkursní podstaty především uvedl, že s ohledem na dikci § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, jenž je dle závěrů Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu zvláštním ustanovením ve vztahu k § 59 a § 64 daňového řádu, nebyl správce daně oprávněn předmětné přeplatky převést na úhradu daňových nedoplatků. Rozhodnutím ze dne 18. 12. 2007 žalovaný toto odvolání zamítl, a to především z toho důvodu, že v době, kdy bylo požádáno o vrácení přeplatku, nebyl správcem daně tento přeplatek evidován, neboť již dříve došlo k jeho převedení výše uvedenými rozhodnutími, proti nimž nebyly uplatněny opravné prostředky.

Stěžovatel toto rozhodnutí žalovaného napadl žalobou, v níž uplatnil námitky obsahově totožné s námitkami uplatněnými předtím v odvolání a posléze rovněž v kasační stížnosti. Městský soud žalobu zamítl s tím, že v době podání žádosti o vrácení daňového přeplatku nebyl tento přeplatek u stěžovatele evidován, pročež nebyla splněna klíčová podmínka pro jeho vrácení dle § 64 odst. 4 daňového řádu. V době, kdy došlo k převedení

daňových přeplatků stěžovatele na úhradu jeho daňových nedoplatků, byl takový postup v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a stěžovatelem nebyl nikterak zpochybňován. Městský soud uvedl, že jakákoliv změna judikatury je zaměřena do budoucna a nemůže vést ke změně pravomocně skončených věcí; v této souvislosti odkázal na rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 8 As 47/2005.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

První z uplatněných stížních námitek se vztahuje k otázce, zda v situaci, kdy je na majetek úpadce prohlášen konkurs, je či není postup správních orgánů dle § 64 daňového řádu, kterým dochází k převodu vyměřených nadměrných odpočtů na úhradu nedoplatku na jiné dani, nepřípustným započtením ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání.

Nejvyšší správní soud při posouzení této otázky vychází z nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, který navazuje na setrvalou a konstantní judikaturu Ústavního soudu (viz například nálezy sp. zn. I. ÚS 544/02, I. ÚS 713/05, II. ÚS 35/05, III. ÚS 648/04, III. ÚS 41/05, III. ÚS 208/05, I. ÚS 544/02, III. ÚS 38/05, III. ÚS 24/05, IV. ÚS 550/05, IV. ÚS 408/05). Ostatně k nutnosti respektování právního názoru Ústavního soudu se zdejší soud vyjádřil například ve svém rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 – 44, dostupném na www.nssoud.cz, který se věnoval nesouladu mezi stanoviskem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, publ. pod č. 215/2004 Sb. NSS, v němž byl vysloven závěr, že postup správce daně není nezákonný, postupuje-li při vracení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení stanovenými daňovými předpisy, a právním názorem Ústavního soudu. Kasační soud přitom konstatoval, že *„setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech.“* Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že správní soudy (včetně Nejvyššího správního soudu) jsou povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor Ústavního soudu, byť zmiňované stanovisko nebude nahrazeno žádným novým stanoviskem ani rozhodnutím rozšířeného senátu.

Ústavní soud v uvedeném nálezu vycházel především z ústavní úpravy základních práv a uvedl, že z čl. 11 Listiny základních práv a svobod nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka (v daňových věcech reprezentovaného správcem daně), která by v konkrétní posuzované věci, tj. v případech prohlášených konkursů, vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení vůči ostatním věřitelům. Z ústavně konformní interpretace jednoduchého práva vyplývá, že úprava obsažená v § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž i veřejnoprávních pohledávek, je úpravou speciální, mající přednost před úpravou obecnou, obsaženou v § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu. Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání tak vytváří překážku v postupu správce daně dle § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu.

Ústavní soud dále uvedl, že prohlášení konkursu je právní skutečností, která se promítá do veškerých vztahů úpadce, včetně vztahů ke státu, reprezentovanému správcem daně. Okamžikem prohlášení konkursu platí pro daňové řízení omezení, v daném případě spočívající v nemožnosti použití přeplatku daně na nedoplatek na dani (faktické započtení). Právě s ohledem na specifičnost daňového řízení, probíhajícího současně s konkursním řízením, je třeba samostatně, i z hlediska možných procesních práv, posuzovat postavení daňových subjektů v úpadku a daňových subjektů neúpadců. V tomto smyslu, v důsledku ústavně konformního výkladu příslušných ustanovení zastávaného Ústavním soudem, k porušení rovnosti daňových subjektů nedochází, neboť napadená ustanovení jsou aplikována v případě daňových subjektů (tj. započtení je přípustné), jež nejsou ve srovnatelném postavení s daňovými subjekty - úpadci.

Ústavní soud tedy dospěl k závěru, že správce daně má rovné postavení s ostatními účastníky řízení, je podřízen stejným pravidlům týkajícím se nepřípustnosti kompenzace pohledávek a nemůže využívat žádné ze svých specifických oprávnění, sloužících k výkonu jeho působnosti, která by jej vůči jiným účastníkům zvýhodňovala. Stěžovateli lze tedy nepochybně přisvědčit v tom, že dle judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu není možné převedení daňového přeplatku na úhradu nedoplatku na jiné dani u daňového subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurs.

Nosným důvodem napadeného rozsudku městského soudu však bylo to, že stěžovatel o vrácení přeplatku požádal až několik let poté, co byl převeden na úhradu nedoplatku na dani z příjmu fyzických osob. Proti rozhodnutím, jimiž tak správce daně učinil, jmenovaný opravný prostředek neuplatnil.

Je-li v kasační stížnosti namítáno, že rozhodnutí podle § 64 odst. 2 daňového řádu vydává správce daně pouze v rámci postupu při placení a evidenci daní, přičemž je vyjádřen názor, že toto rozhodnutí nemá povahu rozhodnutí podle § 32 odst. 1 daňového řádu, lze se domnívat, že je argumentace stěžovatele založena na jeho přesvědčení o nemožnosti opravné prostředky v daném případě uplatnit. Zdejší soud tento názor nepovažuje za správný a v této souvislosti odkazuje zejména na svůj rozsudek ze dne 15. 12. 2005, č. j. 7 Afs 27/2004 – 66, dostupný na www.nssoud.cz, v němž bylo, s odkazem na již výše zmíněné stanovisko ze dne 29. 4. 2004, řečeno: „*Ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků upravuje postup správce daně při existenci přeplatku a umožňuje správci daně použít přeplatku na úhradu případného nedoplatku; přitom o převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně se daňový dlužník jen vyrozumí. Citované ustanovení pouze určuje postup správce daně, nejde o rozhodovací činnost. Proti tomuto postupu se však daňový subjekt může bránit reklamací podle § 53 zákona o správě daní a poplatků, o níž musí být rozhodnuto. Stejně tak daňový subjekt může požádat správce daně o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a nedojde-li k vrácení přeplatku, 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 vyměřovacímu 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.; tento názor byl ostatně již Nejvyšším správním soudem vysloven (např. v rozhodnutí ze dne 21. 8. 2003, č. j. 2 Afs 9/2003 - 70).*“

Z citovaného rozsudku jednoznačně vyplývá, že proti rozhodnutí o převedení daňového přeplatku na úhradu nedoplatku na jiné dani podle § 64 odst. 2 daňového řádu lze uplatnit reklamaci podle § 53 téhož zákona, přičemž rozhodnutí o reklamaci je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Stěžovatel však této možnosti v nyní projednávané věci nevyužil.

Teprve poté, co se Ústavní soud vyslovil k nemožnosti převedení přeplatku v případě daňového subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, a jeho závěry byly převzaty Nejvyšším správním soudem, podal stěžovatel dne 27. 7. 2006 žádost o vrácení přeplatku; učinil tak tedy téměř tři roky od vydání posledního rozhodnutí, jímž byl přeplatek převeden. Finanční orgány obou stupňů poté v rámci rozhodnutí o jeho žádosti, respektive v rozhodnutí o odvolání, posoudily oprávněnost jeho nároku z hlediska naplnění podmínek podle § 64 odst. 4 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení byla první podmínkou vrácení přeplatku skutečnost, že byl u daňového subjektu v době podání žádosti evidován přeplatek vyšší než 50 Kč. Teprve posléze bylo nutno vážit, zda neměl daňový subjekt současně u téhož správce daně nedoplatek, nebo zda neuplatnil požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně. Tímto způsobem správce daně v nyní projednávané věci postupoval a stěžovatelově žádosti nevyhověl, neboť u něj úpadce v době podání žádosti předmětný přeplatek neměl. Předmětem odvolacího správního řízení tak v tomto případě nebylo hodnocení postupu při převedení přeplatku, nýbrž toliko přezkoumání rozhodnutí správce daně o zamítnutí žádosti o jeho převedení. V tomto smyslu poté městský soud k žalobě stěžovatele přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného.

Nejvyšší správní soud tedy v dané věci uzavírá, že pokud stěžovatel požádal o vrácení přeplatku několik let poté, co bylo pravomocně rozhodnuto o jeho převedení na úhradu nedoplatku na jiné dani, přičemž proti rozhodnutí o převedení nepodal opravný prostředek, ačkoliv tak byl oprávněn učinit, nebylo možné vyhovět jeho pozdějšímu požadavku na vrácení přeplatku, jenž byl v době podání žádosti již převeden na úhradu nedoplatku na jiné dani.

Městský soud správně posoudil rozhodné právní otázky a tvrzené kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyly naplněny.

Na základě všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.)

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

V Brně dne 29. dubna 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu