ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **JUDr. Milan Jelínek**, se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, správce konkursní podstaty úpadce Městský pivovar Nová Paka, a. s., zastoupen Mgr. Kateřinou Kavalírovou, advokátkou se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad v Nové Pace,** se sídlem Čelakovského 486, Nová Paka, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 6. 2004, č. j. 31 Ca 169/2003 – 17,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 6. 2004, č. j. 31 Ca 169/2003 - 17, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 17. 6. 2004, č. j. 31 Ca 169/2003 – 17, zamítl Krajský soud v Hradci Králové žalobu, kterou se správce konkurzní podstaty úpadce Městský pivovar Nová Paka, a. s., (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního úřadu v Nové Pace ze dne 6. 10. 2003, č. j. 21501/03/240970/3240, jímž byla zamítnuta reklamace stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Nové Pace (dále jen „finanční úřad“) ze dne 20. 8. 2003, č. j. 19532/03/240970/3240, o převedení přeplatku na dani z příjmů právnických osob na úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty. Krajský soud dospěl k závěru, že postupuje–li správce daně ve vztahu k daňovému subjektu poté, co byl na jeho majetek prohlášen konkurs, podle ust. § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), není to v rozporu s ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), neboť se nejedná o nepřípustnou kompenzaci. Zákon o konkursu a vyrovnání není lex specialit ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků, a proto krajský soud řešil otázku, zda existují další argumenty pro závěr, že aplikace § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání má přednost před § 64 zákona o správě daní a poplatků. Zákon o konkursu a vyrovnání je právním předpisem soukromého práva a stejný

charakter má i institut započtení upravený v o. z. Otázkou tedy je, zda daňový přeplatek, jehož legální definice je obsažena v § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je pohledávkou ve smyslu soukromoprávním, pro kterou platí nepřípustnost započtení ve smyslu § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Mezi státem jako věřitelem a poplatníkem jako dlužníkem je podobný poměr jako mezi věřitelem a dlužníkem práva soukromého, ale pohledávka daňová se podstatně liší od obligace soukromoprávní, a to důvodem právním, neboť pouze zákon stanoví závazkotvorné skutečnosti, na jejichž základě vzniká v konkrétním případě právní poměr. Tento daňový vztah mezi státem a poplatníkem lze označit za asynallagmatickou obligaci – závazek veřejnoprávního charakteru. Vyměřený přeplatek na dani z příjmů právnických osob nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu a být zahrnut správcem konkursní podstaty do soupisu podstaty, protože by se jednalo o neopodstatněný zásah do veřejnoprávního daňového řízení. Takový postup je podle krajského soudu nedovoleným rozšiřováním konkursní podstaty na úkor příjmů státního rozpočtu.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační, ve které vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, že zákon o konkursu a vyrovnání je předpisem soukromého práva. K navazujícímu závěru krajského soudu, že zákon o konkursu a vyrovnání není vůči zákonu o správě daní a poplatků právním předpisem speciálním, stěžovatel uvedl, že spíše než otázku vzájemného poměru speciality zmíněných zákonů je třeba řešit vztah jejich smyslu a účelu. Otázka speciality nicméně může zůstat otevřená ve vztazích některých specifických ustanovení obou zákonů, které mohou rozdílně upravovat tytéž právní vztahy. Pokud by byl platný názor krajského soudu, že mezi citovanými zákony neexistuje žádný vztah speciality, bylo by patrně nutné dojít k závěru, že správce daně může bez ohledu na probíhající konkursní řízení provést daňovou exekuci majetku úpadce, který je daňovým dlužníkem. V odborné veřejnosti a v praxi však panuje shoda na tom, že v průběhu konkursního řízení nelze exekuci (daňovou ani jakoukoli jinou) provést. Z hlediska exekučního uspokojování majetkových nároků libovolného věřitele musí mít ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání přednost před ustanoveními zákona o správě daní a poplatků, neboť zákon o konkursu a vyrovnání upravuje specificky a odchylně od ustanovení ostatních právních předpisů „uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku.“ Stěžovatel dále odkázal na ust. § 2 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání a uvedl, že základním principem konkursu je poměrné uspokojení pohledávek konkursních věřitelů. I stát je konkursním věřitelem a daňová pohledávka je konkursní pohledávkou ve smyslu zákona o konkursu a vyrovnání. Stát má možnost prostřednictvím správce daně přihlásit své daňové pohledávky vzniklé před prohlášením konkursu. Neučiní – li tak, nemohou být takové nároky uspokojeny. I na daňové pohledávky by tedy měly být aplikovány základní principy konkursního řízení. Ustanovení § 40 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků by postrádalo smysl, kdyby nebylo nutné právě ve smyslu příslušných ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání rozlišovat běžné konkursní pohledávky a pohledávky za podstatou, kterými jsou z daňového hlediska daně vzniklé po prohlášení konkursu. Vratitelným přeplatkem po prohlášení konkursu nelze rozumět přeplatek převyšující veškeré dlužné daně včetně příslušenství téhož daňového subjektu, nýbrž přeplatek převyšující pouze ty daně, které vznikly po prohlášení konkursu na majetek daňového subjektu, a které se tedy z hlediska zákona o konkursu a vyrovnání vymykají principu poměrného uspokojování na základě pravomocného rozvrhového usnesení. Kromě porušení základních principů konkursního řízení odporoval postup finančního úřadu v daném případě ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Stěžovatel považuje část odůvodnění napadeného rozsudku za zcela postrádající logiku, neboť z toho, že zákon o konkursu a vyrovnání je právním předpisem soukromého práva (což stěžovatel popírá), nelze žádným myslitelným způsobem dovodit, že by stejný charakter musel mít i institut započtení, upravený v o. z. Tato část odůvodnění je pro nesrozumitelnost zjevně nepřezkoumatelná. Stěžovatel se také domnívá, že postup finančního úřadu zasahuje do ústavně zaručených základních práv a svobod ostatních účastníků řízení. V této souvislosti odkázal na čl. 37 odst. 3 a čl. 11 Listiny. Krajský soud

se s argumentací stěžovatele vedenou v rovině základních lidských práv a svobod vůbec nezabýval, a proto je napadený rozsudek v tomto rozsahu nepřezkoumatelný a porušující právo stěžovatele na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 Listiny. Závěrem stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, podle něhož přeplatek na dani z příjmu nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu, neboť není majetkem ve smyslu občanského práva. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku.

Finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl zamítnutí kasační stížnosti a odkázal na své rozhodnutí, na kterém trvá.

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.

Otázku, zda a za jakých podmínek lze daňovému subjektu po prohlášení konkursu vrátit daňový přeplatek, Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně řešil, přičemž v zájmu jednotného rozhodování zaujal k této otázce usnesením ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003-225, stanovisko. Závěry v něm obsažené shrnul zdejší soud do právní věty: „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 vracení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení stanovenými daňovými předpisy.“

Závěry obsažené v citovaném stanovisku byly ovšem zásadním způsobem zpochybněny Ústavním soudem (viz např. nálezy ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, ze dne 18. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 713/05, ze dne 20. 12. 2005, sp. zn. II. ÚS 35/05, ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, ze dne 18. 1. 2006, sp. zn. III. ÚS 41/05, ze dne 23. 2. 2006, sp. zn. III. ÚS 208/05, ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05, ze dne 24. 11. 2005, sp. zn. III. ÚS 24/05, ze dne 14. 9. 2006, sp. zn. IV. ÚS 550/05, ze dne 31. 7. 2006, sp. zn. IV. ÚS 408/05). Ratio decidendi citovaných nálezů 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 mají 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 jasně patrno, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných základech.

K nutnosti respektování právního názoru Ústavního soudu se Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, v němž se zabýval rozporem mezi výše citovaným stanoviskem a právním názorem Ústavního soudu. Závěry obsažené v tomto rozsudku jsou vyjádřeny v právní větě: „Ústavně konformní výklad právního předpisu provedený v rozhodnutích Ústavního soudu je pro obecné soudy závazný i ve skutkově a právně obdobných jiných věcech. K odchylce od něj by proto mohly přistoupit pouze výjimečně, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy anebo by se zásadně změnily společenské či ekonomické poměry, což by ovšem obecný soud musel ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnit.“ Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že správní soudy jsou

povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor Ústavního soudu, byť zmiňované stanovisko Nejvyššího správního soudu není nahrazeno žádným novým stanoviskem ani rozhodnutím rozšířeného senátu.

K namítané nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že vzhledem k závěrům obsaženým v citované judikatuře Ústavního soudu, by bylo nadbytečné zabývat se otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku z důvodů uvedených stěžovatelem.

Jelikož krajský soud vycházel v napadeném rozsudku z právního názoru v současné době již překonaného pozdější judikaturou, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost, ve které stěžovatel vyjádřil právní názor konvenující citované judikatuře Ústavního soudu, je důvodná, a proto napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 21. srpna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu