



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **JUDr. A. M.**, konkursní podstaty úpadce A., a. s., B. 727, S. u B., proti žalovanému: **Finanční úřad ve Slavkově u Brna**, se sídlem Palackého nám. 89, Slavkov u Brna, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2005, č. j. 29 Ca 150/2003 - 17,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2005, č. j. 29 Ca 150/2003 - 17, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým soud zamítl jeho žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Slavkově u Brna („žalovaný“) ze dne 28. 3. 2003, č. j. 9071/03/343971/6005. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl reklamaci stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného o přeplatku ze dne 4. 3. 2003, č. j. 6140/03/343971/3284.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d), e) 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 namítá, že nevyhověním žádosti o vrácení nadměrných odpočtů na silniční dani za kalendářní rok 2002 bylo zasaženo do jeho majetkových práv a je bezdůvodné přednostně aplikovat zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) před zákonem č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, když za speciální zákon je nutno považovat právě konkursní zákon a nikoliv daňový řád. V tomto směru se stěžovatel odvolává především na právní názor obsažený v usnesení Nejvyššího soudu ČR sp. zn. Ns 532/2001.

Vznikem nadměrného odpočtu na dani vzniká pohledávka daňového subjektu na jeho vrácení a je-li na jeho majetek prohlášen konkurs, patří tato pohledávka do konkursní podstaty. Správce daně tak nemá právo použít nadměrný daňový odpočet způsobem upraveným v ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb. za situace prohlášení konkursu, a to v důsledku ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., obsahujícího zákaz započtení.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit.

Z obsahu předmětného správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že citovaným rozhodnutím ze dne 4. 3. 2003 Finanční úřad ve Slavkově u Brna rozhodl o převedení přeplatku z úřední povinnosti podle ustanovení § 64 odst. 2 daňového řádu, a to přeplatku na dani silniční ve výši 34 674 Kč, na úhradu nedoplatku daně z příjmů právnických osob ve výši 283 277 Kč. Následným rozhodnutím ze dne 28. 3. 2003 žalovaný zamítl reklamaci proti tomuto rozhodnutí, když zejména vycházel z rozlišování soukromoprávní (konkursní zákon) a veřejnoprávní (daňový řád) úpravy a konstatoval, že v posuzovaném období nevznikl vratitelný přeplatek, takže správce daně neměl zákonný důvod pro jeho vrácení.

Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti tomuto rozhodnutí žalovaného, když především uvedl, že eviduje-li správce daně na některém z osobních účtů daňového subjektu přeplatek daně, musí jej použít způsobem taxativně vymezeným v ustanovení § 64 odst. 2-6 daňového řádu, a to bez ohledu na skutečnost, že na jeho majetek byl prohlášen konkurs. Pouze v případě, že daňový subjekt daňový nedoplatek evidován nemá, jedná se o přeplatek, který lze vrátit, k čemuž však v daném případě nedošlo.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně 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 nejprve uvádí, že stěžovatel sice označil tři kasační důvody, obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., nicméně důvodem zakotveným pod písm. e) cit. ustanovení se z povahy věci zabývat nemohl, jelikož v projednávané věci nebyla žaloba stěžovatele krajským soudem odmítnuta ani nebylo zastaveno řízení, takže k pochybení krajského soudu v tomto smyslu pojmově vůbec dojít nemohlo.

Nejvyšší správní soud nemohl meritorně projednat ani tvrzené naplnění kasačního důvodu předvídaného pod písm. b) cit. ustanovení (vady správního řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu), a to jednak proto, že tento důvod stěžovatel nikterak argumentačně nekonkretizuje, a také proto, že z obsahu soudního i správního spisu je dostatečně patrné, že v projednávaném případě mezi účastníky řízení není žádného sporu o skutkových okolnostech věci (např. stěžovatel nepolemizuje s výškou nárokováného daňového přeplatku či s existencí a s výší daňového nedoplatku), nýbrž toliko o jejím právním zhodnocení.

Proto se v dalším zdejší soud zabýval výhradně správností posouzení relevantní právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], jelikož právě v tomto momentu se názory účastníků řízení zásadním způsobem liší. O nezákonnost ve smyslu citovaného zákonného ustanovení 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 dále konstatuje, že se v minulosti opakovaně vyjadřoval k právní otázce vracení 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, o který se v napadeném rozsudku také opřel krajský soud (byť nikoliv výslovným odkazem), 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 a nepřímo také nálezy sp. zn. I. ÚS 544/02).

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 jasně patrné, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných myšlenkových základech.

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 ze shora zmíněného stanoviska Nejvyššího správního soudu - dopustil protiústavnosti (a maius ad minori 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.

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.).

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

V Brně dne 24. srpna 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu