



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. Romana Šnyrcha, Ph.D.**, se sídlem Skořepka 4, Brno, správce konkursní podstaty úpadce ZEVETA, a. s. v likvidaci, se sídlem Tovární 532, Bojkovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 5. 2005, č. j. 29 Ca 73/2004 - 27,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 5. 2005, č. j. 29 Ca 73/2004 – 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 20. 5. 2005, č. j. 29 Ca 73/2004 – 27, zamítl žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 29. 12. 2003, č. j. 4713/2003/FŘ/120, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Bojkovicích (dále jen „finanční úřad“) o přeplatku ze dne 11. 7. 2003, č. j. 9411/03/337970/2199. V odůvodnění krajský soud uvedl, že rozhodnutím o přeplatku byla zamítnuta žádost společnosti Zeveta, a. s. v likvidaci o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 a zároveň byl tento přeplatek ve výši 235 910 Kč podle ust. § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) převeden na úhradu nedoplatku daně z nemovitostí. Podle názoru krajského soudu eviduje-li správce daně na některém z osobních účtů daňového subjektu přeplatek daně, musí jej použít způsobem stanoveným v ust. § 64 odst. 2 až 6 zákona o správě daní a poplatků bez ohledu na skutečnost, že na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs. Má-li daňový subjekt nedoplatek na jakékoliv dani, použije se daňový přeplatek na jeho úhradu. O vratitelný přeplatek se jedná pouze v případě, kdy daňový subjekt nemá žádný daňový nedoplatek. Podle krajského soudu nemůže obstát argument zákazu zápočtu na majetek patřící do konkursní podstaty, protože nárok na vrácení nadměrného odpočtu, který je nárokem daňového subjektu z veřejnoprávního daňového řízení, totiž není předmětem občanskoprávních

vztahů, a nelze jej tedy postoupit, zřídit k němu zástavní právo, nemůže být předmětem exekuce a nelze proti němu započítat jinou pohledávku. Přeplatek na jiné dani, nejedná-li se o přeplatek vratitelný, proto nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu a být zahrnut správcem konkursní podstaty do soupisu majetku podle ust. § 18 zákona č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“). V daném případě nedošlo k porušení ust. § 14 odst. 1 písm. i) citovaného zákona, neboť postup správce daně byl ve smyslu ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků v souladu se zákonem a nejedná se o nepřipustnou kompenzaci. Pouze takový daňový přeplatek, který převyšuje případný daňový nedoplatek, je přeplatkem vratitelným, a to bez ohledu na prohlášení konkursu. K otázce vztahu ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků a ust. § 14 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání odkázal krajský soud na stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003-225.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítal v ní, že správce daně, který přihlásí do konkursu daňovou pohledávku vzniklou před prohlášením konkursu, se stává účastníkem konkursního řízení v postavení konkursního věřitele. Má tedy stejná práva a povinnosti jako kterýkoliv jiný účastník tohoto řízení a není nadán vrchnostenským postavením, jehož nositelem je v řízení daňovém. Zákon o konkursu a vyrovnání je právním předpisem práva veřejného a jedná se tudíž o právní předpis závazný pro správce daně a ostatní správní orgány. Stěžovatel vyslovil nesouhlas s názorem, že v zákoně o správě daní a poplatků, v jiném daňovém zákoně, ani v zákoně o konkursu a vyrovnání není stanoveno, že by správce daně mohl postupovat jinak v případě, že na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs. Zákon o konkursu a vyrovnání je ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků zákonem speciálním, a proto je zákaz započtení na majetek patřící do konkursní podstaty [§ 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání] silnější než obecné dovolení správci daně kompenzovat daňové nedoplatky daňovými přeplatky (§ 64 zákona o správě daní a poplatků). Argumentace krajského soudu o neporušení ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání by znamenala zásadní zvýhodnění správce daně oproti ostatním konkursním věřitelům stejné třídy. K názoru, že nárok na vrácení nadměrného odpočtu není předmětem občanskoprávních vztahů, a tudíž nemůže být součástí majetku patřícího do konkursní podstaty, stěžovatel uvedl, že součástí konkursní podstaty musí být jak majetek, který je předmětem občanskoprávních vztahů, tak jakýkoliv jiný majetek. Dokladuje to řada majetkových i jiných kategorií, např. úpadcova mzda, odstupné, cestovní náhrady, veřejnoprávní dávky apod. Opačný závěr vede k absurdnímu závěru, že správce konkursní podstaty spravuje majetek úpadce, jenž není součástí konkursní podstaty. Daňové řízení není na konkursním nezávislé, ale jeho průběh je konkursním řízením přímo ovlivněn. Svůj závěr o nezákonnosti napadeného rozsudku podpořil stěžovatel odkazem na „aktuálně publikované rozhodnutí Ústavního soudu v obdobném sporu Koppa, SKP Textilana proti Finanční úřad v Liberci“. Krajský soud nerespektoval cíl zákona o konkursu a vyrovnání, kterým je poměrné uspokojení věřitelů a neodůvodněně zvýhodnil jednoho z věřitelů, kterým je stát zastoupený finančními orgány. V této souvislosti stěžovatel odkázal na judikaturu Nejvyššího soudu, a to na usnesení ze dne 19. 9. 2001, sp. zn. 29 Odo 532/2001 a na rozsudek ze dne 28. 1. 2002, sp. zn. 29 Cdo 95/2000 a dále na rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2003, sp. zn. 15 Ca 537/2002. Z výše uvedených důvodů navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na své vyjádření k žalobě ze dne 26. 5. 2004. Dále uvedlo, že při posuzování vzájemného vztahu řízení daňového a konkursního lze dospět k závěru, že v případě zákona o správě daní a poplatků a zákona o konkursu a vyrovnání nejde o vztah obecného a zvláštního, protože předmět právní úpravy není stejný a citované zákony neupravují kvalitativně stejnou oblast právních vztahů. Proto také

nelze v daném případě uplatnit zásadu, že speciální úprava má přednost před úpravou obecnou. Podle ust. § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků má správce daně způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech správy daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost. Při souběhu konkursního a daňového řízení má tedy správce daně dvojí postavení, a to jako účastník konkursního řízení a jako správce daně realizující výkon správy daně v rámci daňového řízení. Ustanovením § 40 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků dal zákonodárce jasný zákonný podklad pro to, aby i po prohlášení konkursu na majetek daňového dlužníka probíhalo daňové veřejnoprávní řízení s úpadcem jako jedním z účastníků tohoto řízení, kvalitou i druhem upravovaných společenských a právních vztahů odlišným od řízení konkursního. Krajský soud v napadeném rozsudku nezpochybnil postavení správce daně v právním postavení konkursního věřitele podle ustanovení § 7 zákona o konkursu a vyrovnání. I po prohlášení konkursu na majetek úpadce správce daně dál provádí daňové řízení a je oprávněn k předpisu penále, i když povinnost zaplatit toto penále vznikla až po prohlášení konkursu. Rovněž může správce daně úpadci daň vyměřit, provést u něj daňovou kontrolu i v době trvání konkursu. Úpadce je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání v souladu s ust. § 41 zákona o správě daní a poplatků k daňové povinnosti, která mu vznikla před prohlášením konkursu, a tím změnit výši daňové povinnosti nebo ztráty a to i po lhůtě upravené v ust. § 22 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání. To znamená, že daňové řízení je kontinuální, trvající za podmínky vzniku a trvání daňové právního vztahu, jehož základní prvky jsou určeny kategorickými daňovými zákony. Z dikce ust. § 6 zákona o konkursu a vyrovnání finanční ředitelství nedovozuje, že by do majetku podléhajícímu konkursu náležely i daně vybírané státem v souladu s hmotně právními daňovými zákony podle platné procesní daňové normy, kam daňový přeplatek a nakládání s ním náleží, jako jedna z kategorií daňového práva a jako možný výsledek realizace hmotně právních daňových zákonů jako nástroje redistribuce hrubého domácího produktu. Zákonodárcem pro daňové řízení upravený nárok na vrácení daňového přeplatku podle ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nelze odtrhnout ani od jednotlivých hmotně právních daňových zákonů, ani v rámci zákonné úpravy daňového řízení a podřadit ho pro účely konkursního řízení úpadcově mzdě nebo jiným podobným příjmům, případně majetku sloužícímu podnikatelské činnosti úpadce. Finanční ředitelství vzhledem k výše uvedenému považuje závěry krajského soudu za správné, a navrhlo proto zamítnutí kasační stížnosti.

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.

K právní otázce vrácení daňového přeplatku daňovému subjektu po prohlášení konkursu, která je v dané věci předmětem sporu, se Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně vyjadřoval, přičemž plénum tohoto soudu v zájmu jednotného rozhodování soudů zaujalo k této otázce dne 29. 4. 2004 stanovisko, závazné pro jeho další činnost i pro činnost ostatních soudů v rámci výkonu správního soudnictví. V tomto stanovisku byl vyjádřen právní názor, že „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 daňovými předpisy.“

Podstata právního názoru obsaženého v citovaném stanovisku, o který se v napadeném rozsudku také opřel krajský soud, byla ovšem zásadním způsobem zpochybněna Ústavním soudem (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 nepřímou také nález 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 jasné patrné, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných základech.

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, na který pro stručnost v plném rozsahu odkazuje, 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 judikatuře Ústavního soudu.

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.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek pro nesprávné posouzení právní otázky zrušil a věc mu vrátil 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 17. ledna 2008

JUDr. Eliška Ghlářová
předsedkyně senátu