



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: **Ing. S. K., s. k. p. ú. Č. CH., a. s.**, právně zastoupeného JUDr. Kamilem Podroužkem, advokátem se sídlem advokátní kanceláře v Hradci Králové, Šafaříkova 666, 500 02 Hradec Králové 2, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Vysokém Mýtě**, se sídlem Tůmova 178/I, 566 01 Vysoké Mýto, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, ze dne 27. 9. 2005, č. j. 52 Ca 64/2005 - 21,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci k rukám jeho právního zástupce JUDr. Kamila Podroužka do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 1075 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) se včas podanou kasační stížností domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, kterým soud pro nezákonnost zrušil jeho rozhodnutí ze dne 25. 5. 2005, č. j. 27644/05/274960/6844. Tímto rozhodnutím zamítl stěžovatel reklamaci žalobce ze dne 6. 5. 2005 proti rozhodnutí stěžovatele o přeplatku ze dne 22. 2. 2005, č. j. 9953/05/274960/3994.

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 v předcházejícím řízení a je proto nezákonný. Tuto nezákonnost spatřuje v tom, že krajský soud v otázce nakládání s přeplatkem na dani nesprávně posoudil příslušná ustanovení zákona

č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (dále jen „ZKV“) a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Stěžovatel se v tomto směru odvolává na právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v několika jeho předcházejících rozsudcích a především pak ve stanovisku pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2005, sp. zn. Sst 2/2003 (viz. č. 215/2004 Sb. NSS). Stěžovatel připomíná, že dle názoru tohoto soudu se v případě prohlášení konkursu vrací do konkursní podstaty pouze tzv. vratitelný přeplatek na dani, tj. částka, která zbývá po úhradě nedoplatků téhož úpadce. Stěžovatel dále dodává, že nesouhlasí s názorem, že by byl v této věci započtením nedůvodně zvýhodněn při uspokojování svých pohledávek za úpadcem, neboť použití přeplatku na dani k uhrazení nedoplatku na téže dani nelze považovat za nedovolené započtení pohledávek. Neztotožňuje se také s názorem, že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV má v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou obsaženou v ustanoveních daňového řádu. Stěžovatel tedy shrnuje, že to, zda vznikl či nevznikl vratitelný přeplatek, se řídí výlučně daňovým řádem a je nezávislé na prohlášení konkursu. Eviduje-li správce daně na některém z osobních účtů daňového subjektu přeplatek daně, musí jej použít způsobem taxativně stanoveným v daňovém řádu, a to bez ohledu na existenci prohlášení konkursu, neboť řádné spravování daní je jednou ze základních povinností stěžovatele, a to i během konkursu.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, zrušit.

Žalobce se ke kasační stížnosti podrobně vyjádřil a konstatoval, že soud dle jeho názoru správně dovodil, že právní úprava obsažená v ZKV je speciální úpravou ve vztahu k daňovému řádu. Při posuzování sporné otázky zákazu započtení na majetek patřící do konkursní podstaty je třeba přihlídnout ke smyslu a účelu dotčených právních norem. Daňový řád obecně dovoluje započíst daňový přeplatek na daňový nedoplatek, zatímco speciální ZKV myslí na zvláštní sociálněekonomickou situaci daňového dlužníka-úpadce, který se stal platebně neschopným či je předlužen, a tedy zakazuje započtení na majetek konkursní podstaty. Žalobce dále ve svém vyjádření připomíná odlišný názor šesti soudců Nejvyššího správního soudu k již zmiňovanému stanovisku pléna tohoto soudu č. 215/2004 Sb. NSS, kteří označili za nepřipustné započtení použití daňového přeplatku po prohlášení konkursu k úhradě jiných daňových nedoplatků úpadce. Žalobce na závěr svého vyjádření ke kasační stížnosti upozorňuje na fakt, že danou problematikou se již zabýval také Ústavní soud České republiky, který konstatoval, že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, zakotvující nepřipustnost započtení na majetek patřící do konkursní podstaty, je zvláštní právní normou a jako speciální má tedy přednost před obecnou právní úpravou.

Z obsahu předmětného správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že Finanční úřad ve Vysokém Mýtě (stěžovatel) shora označeným rozhodnutím ze dne 22. 2. 2005 zamítl žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani z nemovitostí za rok 2002 ve výši 127 708 Kč s odůvodněním, že na jeho osobním účtu výše uvedené daně nebyl ke dni podání žádosti evidován vratitelný přeplatek. Stěžovatel ve svém rozhodnutí dodal, že daňové penále je příslušenstvím daně a sdílí její osud, je tedy pohledávkou za podstatou, kterou je povinen úpadce platit. Nejvyšší správní soud ze spisu stěžovatele zjistil, že tomuto zamítavému rozhodnutí předcházel platební výměr ze dne 4. 6. 2004 na daňové penále na daň z nemovitostí. Následným rozhodnutím ze dne 29. 3. 2005 stěžovatel zamítl reklamaci žalobce proti rozhodnutí o přeplatku, kterou posoudil jako odvolání proti tomuto rozhodnutí dle § 49 odst. 2 daňového řádu, s tím, že odvolání bylo podáno po stanovené lhůtě. Poté následovala reklamace žalobce proti způsobu evidence daně, v níž uvedl, že při nahlížení do spisu zjistil, že stěžovatel opakovaně provedl započtení plateb přijatých od úpadce

na daňové penále za pozdní úhrady daně z nemovitostí. Žalobce ve své reklamaci namítal, že v předmětném období neexistoval nedoplatek na jiné dani, nýbrž pouze penále daňových nedoplatků vzniklých v průběhu konkursu, které jsou jako mimosmluvní sankce vyloučeny z uspokojení.

Stěžovatel rozhodnutím podle § 53 daňového řádu ze dne 25. 5. 2005 zamítl výše popsanou reklamaci s odvoláním na právní názory Vrchního soudu v Praze a Nejvyššího správního soudu s tím, že do konkurzní podstaty se vrací pouze tzv. vratitelný přeplatek na dani a že penále jako příslušenství daně vzniklé po prohlášení konkursu je rovněž pohledávkou za podstatou, jež se uspokojuje během konkursu.

Krajský soud v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí stěžovatele pro nezákonnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení, když především uvedl, že ve sporné věci, tedy v otázce započtení daňového přeplatku na daňový nedoplatek v průběhu konkurzního řízení, byly zaujaty dva odlišné právní názory. Žalobce vycházel z argumentace Ústavního soudu (zejména nálezu sp. zn. III ÚS 648/2004), stěžovatel naopak ze stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu č. 215/2004 Sb. NSS, které možnost popsání započtení připouští. Krajský soud své rozhodnutí zdůvodnil zejména tím, že nelze pominout postavení Ústavního soudu ČR v soustavě soudů, kdy obecné i správní soudy jsou jeho právním názorem vázány, a proto i krajský soud musel v popsané věci dospět ke stejnému názoru: stěžovatel byl výše uvedeným započtením neodůvodněně zvýhodněn při uspokojování své pohledávky, čímž došlo mj. k porušení článku 11 odst. 1 věta druhá Listiny (vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah i ochranu) a článku 37 odst. 3 Listiny (všichni účastníci jsou si v řízení rovni). Ústavní soud, a tedy i krajský soud, nesdílí rozlišování mezi vratitelným a nevratitelným přeplatkem, protože tato konstrukce je proti smyslu kogentního zákazu jakéhokoliv započtení podle § 14 odst. 1 písm. i) ZKV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích 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 nedůvodná.

Nejvyšší správní soud vycházel z toho, že stěžovatel uplatnil stížnostní důvod spočívající v tvrzené nezákonnosti při nesprávném posouzení relevantní právní otázky 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 dále konstatuje, že se v minulosti opakovaně vyjadřoval k právní otázce vracení daňového přeplatku daňovému subjektu po prohlášení konkursu, což v průběhu řízení připomínaly obě strany. Pro úplnost tedy rekapituluje, že 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 ve své kasační stížnosti opřel také stěžovatel, 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 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 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, musí uzavřít, že v daném případě neshledal naplnění namítaného důvodu kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť - jak vyplývá ze shora uvedeného - v souzené věci nebylo shledáno nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

Ze všech výše uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Co se týče nákladů řízení, dle § 60 odst. 1 s. ř. s. má úspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem. Vzhledem k tomu, že žalobce požádal o jejich přiznání, nicméně nevyčísлил jejich konkrétní výši, určil soud odměnu advokáta částkou 1000 Kč za jeden úkon právní služby - písemné podání soudu týkající se věci samé a 1x 75 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. b), d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění pozdějších předpisů, celkem 1075 Kč.

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

V Brně dne 11. ledna 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu