



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Eva Raušerová - TOKARDO**, se sídlem Bezručova 941, Slavkov u Brna, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 8. 2007, č. j. 30 Ca 117/2006 - 25,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobkyni **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností se žalovaný („stěžovatel“) domáhá, aby Nejvyšší správní soud zrušil shora označený rozsudek krajského soudu, kterým bylo pro nezákonnost zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 10. 5. 2006, č. j. 7479/06/FŘ 130, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Slavkově u Brna ze dne 11. 1. 2006, č. j. 798/06/343970/0158, jímž byla zamítnuta žádost právní předchůdkyně dnešní žalobkyně – JUDr. Kateřiny Pavlíkové, správkyne konkursní podstaty úpadce Evy Raušerové – TOKARDO, o vrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2005 v částce 798 Kč [poznámka soudu: usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2007, č. j. 46 K 36/2004 - 322, byl konkurs na majetek úpadce Evy Raušerové, podnikající pod obchodním jménem Eva Raušerová – TOKARDO, zrušen po splnění rozvrhového usnesení].

II.

Krajský soud stěžovatelovo rozhodnutí zrušil s tím, že podle ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, není možné započtení na majetek patřící do konkursní podstaty. Nepřípustnost započtení se přitom nevztahuje jen

na soukromoprávní, ale i na veřejnoprávní pohledávky, mezi které patří i daňové nedoplatky. Uvedené ustanovení tak vytváří překážku v postupu správce daně podle § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňového řádu“). K tomu krajský soud poukázal na náleze Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, z něhož vycházel. K aplikaci ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tento soud uvedl, že právní názory Ústavního soudu obsažené v jeho ustálené judikatuře je třeba vztáhnout i na aplikaci tohoto ustanovení.

II.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Domnívá se, že krajským soudem citovaný náleze Ústavního soudu lze aplikovat pouze k právní úpravě účinné do 30. 4. 2004, kdy bylo vrácení nadměrného odpočtu upraveno § 37a zákona č. 588/1992 Sb. Od 1. 5. 2004 je způsob vrácení upraven ustanovením § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který jednoznačně a explicitně řeší postup správce daně při vrácení vratitelného přeplatku na dani z přidané hodnoty vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu na této dani při souběhu konkursního a daňového řízení. V daném případě se přitom jednalo o odpočet na dani z přidané hodnoty vyměřený za zdaňovací období červen 2005 a vztahovalo se na něj proto citované ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. Nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty je tedy zvláštním druhem přeplatku, který se vrací sice bez žádosti, ale pouze tehdy, nemá-li daňový subjekt daňové nedoplatky na jiných daních vzniklé před prohlášením konkursu. Uvedené ustanovení tak nelze vykládat jinak, než že správce daně použije § 64 odst. 2 daňového řádu. Výhodnější postavení finančního úřadu je totiž výslovně stanoveno v ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. Správce daně nemůže porušovat daňové předpisy, tj. ustanovení § 64 daňového řádu a § 105 zákona č. 235/2004 Sb., která jsou jednoznačná.

Stěžovatel proto navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalobkyně se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu a navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

IV.

Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti dne 26. 6. 2008 přerušil, neboť Ústavnímu soudu byl předložen návrh na vyslovení protiústavnosti mj. § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb., který byl v dané věci aplikován (pozn. soudu: napadené ustanovení bylo zákonodárcem s účinností od 1. 1. 2008 zrušeno v souvislosti s přijetím zákona č. 296/2007 Sb., jímž byly vedle zákona o dani z přidané hodnoty novelizovány rovněž insolvenční zákon, daňový řád a některé další zákony).

Usnesením ze dne 7. 1. 2009 rozhodl zdejší soud o pokračování v tomto řízení, neboť dne 9. 12. 2008 vydal Ústavní soud náleze sp. zn. Pl. ÚS 48/06 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), v němž protiústavnost citovaného ustanovení shledal.

V.

Nejvyšší správní soud posuzoval kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a shledal, že není důvodná.

Zdejší soud vycházel z toho, že stěžovatel uplatnil stížnostní důvod spočívající v tvrzené nezákonnosti při nesprávném posouzení právní otázky soudem 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, zákonem o konkursu a vyrovnání a zákonem o dani z přidané hodnoty (§ 105 odst. 1).

Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že se v minulosti opakovaně vyjadřoval k právní otázce vrácení 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 ke 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 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, IV. ÚS 408/05 a nepřímo také nálezy sp. zn. I. ÚS 544/02, vše vyhledatelné na www.nalus.usoud.cz).

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.

Přitom platí, jak již Nejvyšší správní soud uvedl např. 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), že v podmínkách právního státu je nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasné 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.

Argumentace stěžovatele nicméně vychází i z ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., které v době vydání citovaných rozhodnutí Ústavního soudu ještě nebylo účinné, nicméně v nyní projednávané věci bylo krajským soudem aplikováno (viz výše). Tato skutečnost samozřejmě do případu vnaší nové aspekty, s nimiž je třeba se vypořádat.

K tomu je zejména nutno uvést, že Ústavní soud výrokem nálezu ze dne 9. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 48/2006 (in: www.nalus.usoud.cz), rozhodl, že „*ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb., a to text „Prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkursu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu.“, bylo v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.“* Ratio decidendi tohoto nálezu spočívá v konstatování, že „*vlastnické právo jako právo základní je chráněno čl. 11 Listiny. Podle věty první a druhé prvního odstavce uvedeného článku Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedené ústavní normy nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, reprezentovaného v daňových věcech správcem daně, která by v případě prohlášení konkursu vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení oproti ostatním konkursním věřitelům.“*

Podle ustáleného názoru zdejšího soudu (viz např. rozsudek ze dne 13. 3. 2008, sp. zn. 5 Afs 7/2005, in: www.nssoud.cz) přitom platí, že podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR je při rozhodování soudce vázán zákonem (a minori ad maius ústavním zákonem) a nemůže proto vědomě připustit takovou situaci, kdy bude aplikovat zákon, u něhož je přesvědčen o jeho protiústavnosti, jelikož by této svojí povinnosti nedostál. To také znamená, že jakkoliv platí obecná zásada, podle níž zrušovací nálezy Ústavního soudu mají v řízení o kontrole norem účinky ex nunc a nikoliv ex tunc, a také, že Ústavní soud není oprávněn zrušit již neplatný právní předpis (§ 66, § 67 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu), představuje vyslovení interpretativního výroku Ústavním soudem o protiústavnosti právního předpisu překážku jeho aplikace v těch případech, kdy by ještě tato aplikace připadala v úvahu. Jinak řečeno, citovaný nálezy Ústavního soudu sice nemůže vyvolat možnost opětovného otevření těch případů, které již byly pravomocně ukončeny; zároveň však platí, že právní názor v něm obsažený nelze opomenout tehdy, pakliže se jedná o řízení dosud neskončená, a to i včetně těch řízení, které dobíhají u správních soudů. V těchto případech má (pouhý) interpretativní výrok Ústavního soudu pro aplikační praxi v podstatě stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis.

Je tak zjevné, že ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v daném případě nemůže být nadále aplikováno, a to ani v nyní rozhodované věci. Rovněž této části argumentace stěžovatele proto nelze přisvědčit.

Nejvyšší správní soud, respektujíc dle čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR závaznost rozhodnutí Ústavního soudu, proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl, jelikož shledal, že krajský soud odůvodnil napadený rozsudek zcela v intencích shora citované judikatury Ústavního soudu.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Naopak žalobkyně byla ve věci úspěšná, avšak žádné náklady jí nevznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 4. února 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu