



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **JUDr. Renata Volná**, se sídlem Pellicova 25, Brno, **správkyně konkurzní podstaty úpadce ISTROS, spol. s r. o.**, se sídlem Havlíčkova 206/58, Jihlava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2006, čj. 7734/06/FŘ 130, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2007, čj. 31 Ca 95/2006 - 20,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2007, čj. 31 Ca 95/2006 - 20, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad v Jihlavě (správce daně) zamítl rozhodnutím ze dne 12. 12. 2005, čj. 132651/05/314911/9055, žádost žalobkyně o vrácení nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období října, listopadu a prosince roku 2004. Žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 15. 5. 2006, čj. 7734/06/FŘ 130, odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně.

II.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který je rozsudkem ze dne 31. 1. 2007, čj. 31 Ca 95/2006 - 20, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Konstatoval, že započtení na majetek patřící do konkurzní podstaty je podle § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkurzu a vyrovnání“), nepřipustné. Poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, a ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, v nichž Ústavní soud vyslovil, že § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních ale i veřejnoprávních pohledávek. V důsledku aplikační přednosti § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu vyrovnání před § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), správce daně nemůže po prohlášení konkurzu s daňovým přeplatkem nakládat bez ohledu na to, zda se jedná o přeplatek vratitelný či nikoliv. Jestliže daňový přeplatek vznikl v důsledku vyměření na základě rozhodnutí správce daně, byl správce daně povinen jej vydat ve prospěch konkurzní podstaty, neboť daňový přeplatek je, coby pohledávka za dlužníkem, v souladu s § 6 zákona o konkurzu a vyrovnání součástí konkurzní podstaty.

III.1

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností opírající se o stížný důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem.

Namítl, že v dané věci bylo rozhodováno o žádosti o vrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za účinnosti zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Podle § 105 zákona o DPH se nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty vrátí plátcí pouze za podmínek, že daňový subjekt nemá daňové nedoplatky na jiných daních, které vznikly před i po prohlášení konkurzu na jeho majetek. Z dikce citovaného ustanovení vyplývá, že ve vztahu k přeplatku na dani z přidané hodnoty není rozhodné, zda byl na žalobkyni prohlášen konkurz. Zákonem o DPH je závazně stanoveno, že i za situace, kdy je na daňový subjekt prohlášen konkurz, lze nadměrný odpočet vrátit pouze tehdy, neexistují-li daňové nedoplatky na jiných daních, bez rozdílu, zda vznikly před prohlášením nebo po prohlášení konkurzu. Vyměřený nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty lze vrátit pouze za předpokladu, že se jedná o vratitelný přeplatek, bez ohledu na skutečnost prohlášení konkurzu.

Stěžovatel namítl, že postupoval v souladu s § 105 zákona o DPH, kterým zákonodárce přesně vymezil svoji vůli při nakládání s nadměrným odpočtem na dani z přidané hodnoty. Odlišnost postupu správce daně při vrácení daňového přeplatku vzniklého v rámci probíhajícího daňového řízení spočívá v tom, že se vrací i bez žádosti daňového subjektu, ale za splnění podmínek výslovně uvedených v § 105 zákona o DPH. Postup správce daně při nakládání s nadměrným odpočtem na dani z přidané hodnoty při souběhu konkurzního a daňového řízení, který by byl v rozporu s dikcí tohoto ustanovení, by fakticky porušoval článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Stěžovatel poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 544/02, v němž Ústavní soud uvedl, že zvýhodnění správce daně v uspokojování jejich pohledávek v rámci probíhajícího konkurzního řízení u úpadce by musel zákonodárce formulovat explicitně. Právě takovou povahu má podle stěžovatele § 105 zákona o DPH. Vyměřením

nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty nedošlo ke vzniku daňového přeplatku podle § 64 odst. 1 daňového řádu. Finanční orgány jsou v souladu s článkem 11 odst. 5 Listiny povinny řídit se v daňovém řízení zákony a aplikovat jednotlivé právní kategorie a instituty, které jsou jasně a závazně formulované v daňových zákonech. Finanční orgány naopak nejsou oprávněny v rámci správního uvážení posuzovat, jak dalece byla vůle zákonodárce v jednotlivých daňových zákonech ústavně konformní a obhajitelná.

Nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 648/04, kterým krajský soud argumentoval, řešil převedení přeplatků nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty vyměřeného po prohlášení konkurzu, kdy v důsledku vyměření vznikl daňový přeplatek ve smyslu § 64 odst. 1 daňového řádu, který byl podle odst. 2 citovaného ustanovení převeden na daňové nedoplatky stěžovatele na jiných daních za účinnosti zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento zákon upravoval v § 37a vracení nadměrných odpočtu odlišným způsobem. Podle stěžovatele nelze výše uvedeným nálezem odůvodnit nezákonnost jeho rozhodnutí, neboť nález dopadá na zcela jinou právní situaci.

Stěžovatel dále požádal, aby v kontextu kasační stížnosti bylo přihlédnuto k jeho vyjádření k žalobě ze dne 13. 11. 2006.

Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně požádal, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek. Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 26. 6. 2007, čj. 8 Afs 45/2007 - 41, návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti zamítl.

III.2

Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s právním názorem krajského soudu a navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Poukázala na to, že nelze akceptovat zvýhodňování věřitele v konkurzním řízení na úkor ostatních věřitelů, mj. za situace, kdy stěžovatel nevrátil do konkurzní podstaty nadměrný odpočet, který si započítal na své pohledávky, přičemž nevzal svoji přihlášku v této započtené částce zpět.

III.3

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Shledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž musel přihlédnout z úřední povinnosti. Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný.

Předmětem posouzení je zákonnost postupu správce daně při započtení přeplatku na dani na úhradu daňového nedoplatku po prohlášení konkurzu.

Právní otázka vracení daňového přeplatku daňovému subjektu po prohlášení konkursu byla v minulosti předmětem výkladových nejasností. Vyřešena byla nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, z něhož vycházel i krajský soud. Stěžovatel, vědom si judikatury Ústavního soudu, však namítl, že krajský soud

nezohlednil, že se v posuzované věci jednalo o nadměrný odpočet již podle nového zákona o DPH.

Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčil, že se krajský soud nezabýval skutečností, že se režim vrácení předmětného nadměrného odpočtu neřídil § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ale již § 105 nového zákona o DPH. O posledně citované ustanovení se přitom opírá rozhodnutí stěžovatele, které bylo předmětem přezkumu krajského soudu, a i žalobkyně existenci nové úpravy v závěru žaloby zmiňuje a navrhuje, aby krajský soud postoupil věc Ústavnímu soudu k rozhodnutí, zda je § 105 zákona o DPH v souladu s ústavním pořádkem České republiky.

Krajský soud vyšel z právního názoru Nejvyššího správního soudu, ten se ovšem vztahoval k právní úpravě předcházející účinnosti § 105 zákona o DPH, o němž stěžovatel opřel své rozhodnutí. Krajský soud se pak ve svém rozsudku s existencí citovaného ustanovení nijak nevypořádal, přestože na něj upozornila i žalobkyně v žalobě a navrhla přitom předložení věci Ústavnímu soudu. Krajský soud tím zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností a Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než jej zrušit.

Nejvyššímu správnímu soudu je z úřední činnosti známo, že Městský soud v Praze podal k Ústavnímu soudu podáním ze dne 19. 6. 2006, podle článku 95 odst. 2 Ústavy a § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, návrh na zrušení § 105 odst. 1 věty třetí zákona o DPH. Řízení před Ústavním soudem je vedeno pod sp. zn. Pl. ÚS 48/06. Krajský soud tedy v nyní posuzované věci zváží, zda není namíste postup podle § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. Je totiž nepochybné, že řízení vedené u Ústavního soudu může mít vliv i na rozhodování soudu v této věci.

Nejvyšší správní soud se zabýval také otázkou, zda by měl sám přerušit řízení do rozhodnutí Ústavního soudu v citované věci, dospěl však k závěru, že by tento postup byl namíste pouze tehdy, kdyby se krajský soud ustanovením § 105 zákona o DPH zabýval. Za situace, kdy tak krajský soud neučinil, jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné a Nejvyšší správní soud z podstaty věci výklad a aplikaci předmětného ustanovení v posuzované věci nemohl přezkoumávat, nebylo by přerušení věci samotným Nejvyšším správním soudem účelné. Rozhodnutí Ústavního soudu totiž na posouzení shledaných vad rozsudku krajského soudu nemůže mít vliv.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za použití § 109 odst. 3 s. ř. s.], proto jej zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), zváží přitom rovněž vhodnost nastíněného procesního postupu.

O náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. července 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu