



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **JUDr. Břetislav Koman**, správce konkursní podstaty úpadce Zemědělské družstvo Úsvit v Chyňavě v likvidaci, se sídlem Bubenská 25, Praha 7, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Berouně**, Tyršova 1634, Beroun, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2006, č. j. 44 Ca 9/2006 - 12,

t a k t o :

- I. V řízení přerušeném usnesením ze dne 18. 4. 2007, č. j. 5 Afs 118/2006 - 28 **se pokračuje.**
- II. Kasační stížnost **se zamítá.**
- III. Žalobci **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Praze (dále „krajský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2005, č. j. 86604/05/026911/3481 a ze dne 2. 1. 2006, č. j. 111/06/026911/3481 ve věci převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši

13 071 Kč za období říjen 2005 na úhradu nedoplatku na dani z převodu nemovitostí, který vznikl před prohlášením konkursu.

Krajský soud přitom vycházel z judikatury Ústavního soudu (nálezy sp. zn. I. ÚS 544/02 ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005), v nichž Ústavní soud vyslovil odlišný právní názor, než který ve svém stanovisku Sst 2/2003-225 ze dne 29. 4. 2004 vyslovil k otázce nakládání s přeplatky u subjektů nacházejících se v konkursu Nejvyšší správní soud. Krajský soud vyslovil souhlasný názor s judikaturou Ústavního soudu, tedy že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je ve vztahu k § 64 odst. 2 věty první a druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) speciálním. Není proto přípustné započtení přeplatku na nedoplatek u jiné daně v případě, kdy je na daňového dlužníka prohlášen konkurs.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu. Odkazuje na znění ust. § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který explicitně stanoví postup správce daně, a to i pro případy prohlášení konkursu. Uvádí, že daň z přidané hodnoty je konstruována jako rozdíl daně na vstupu (nároku na odpočet) a na výstupu (vlastní daňová povinnost), jež je daňovou povinností plátce v konkrétním zdaňovacím období. Nelze tedy chápat DPH jen jako nárok na odpočet bez ohledu na vlastní daňovou povinnost. V případě konkursu se přeplatek proto vrátí plátcovi jen tehdy, jestliže nemá daňové nedoplatky vzniklé před i po prohlášení konkursu. Stěžovatel rovněž poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, v němž se uvádí, že pokud by mělo být přijato výhodnější postavení finančního úřadu jako správce daně při uspokojování jeho pohledávek, reprezentujících určitý veřejný zájem, takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně. To bylo učiněno zákonodárcem právě výslovně v ust. § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a), § 109 odst. 2 zákona č. 105/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), z důvodů níže uvedených přitom musel dospět k závěru, že kasační stížnost nelze shledat důvodnou.

Předestřeným právním sporem v projednávané věci je otázka zákonnosti postupu správce daně při převedení přeplatku na dani vzniklého po prohlášení konkursu na úhradu daňových nedoplatků úpadce vzniklých před prohlášením konkursu, tedy otázka přípustnosti započtení na majetek patřící do podstaty.

V projednávané věci bylo aplikováno ust. § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Podle ustanovení § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. předseda senátu řízení usnesením může přerušit, jestliže zjistí, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé nebo takové řízení sám vyvolá.

Ústavnímu soudu byl doručen dne 19. 6. 2006 návrh Městského soudu v Praze na zrušení ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a to textu „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.“ (dále též jako „napadené ustanovení“). Městský soud tak učinil poté, co v souvislosti s předchozí judikaturou Ústavního soudu a se svou rozhodovací činností v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) dospěl k závěru, že ustanovení § 105 odst. 1 věta třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, jehož má být při řešení věci sp. zn. 11 Ca 253/2005 použito, je v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

V odůvodnění svého návrhu Městský soud v Praze argumentuje nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 544/02, z něhož vyplývá závěr, že pokud obecný soud postupoval v rozporu s kogentní normou [§ 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání] a nerespektoval tak cíl tohoto zákona, neodůvodněně tak zvýhodnil jednoho z věřitelů, tedy stát zastoupený finančními orgány. Současně navrhovatel připomíná, že vztah správce konkursní podstaty a správce daně v daňovém řízení je vztahem veřejnoprávním. Proto také otázka, zda správce konkursní podstaty má či nemá právo na vrácení přeplatku na dani, či jakým způsobem má být naloženo s vratitelným přeplatkem, může být posuzována a rozhodována jen z hledisek a podle právních předpisů veřejnoprávních, nikoli podle těch, které upravují vztahy soukromoprávní. Taktéž přeplatek na dani ve smyslu ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“), je právním pojmem veřejného práva. V závěru návrhu Městský soud v Praze shrnuje s poukazem na konstantní rozhodovací praxi Ústavního soudu, že nesprávnou aplikací normy jednoduchého práva, která v posuzovaném případě umožňuje neodůvodněné zvýhodnění státu jako jednoho z věřitelů, by došlo k porušení ústavně zaručeného práva (čl. 11 Listiny) a proto navrhuje, aby Ústavní soud napadené ustanovení zákona o DPH zrušil dnem, který v nálezě stanoví.

V průběhu řízení Městský soud v Praze navrhl ve smyslu ustanovení § 63 zákona o Ústavním soudu a § 95 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, změnu původního návrhu, a to aby Ústavní soud vyslovil, že ustanovení § 105 odst. 1 věta třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před 1. 1. 2008, tj. ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb. (dále též „zákon č. 235/2004 Sb.“ nebo „zákon o DPH“), bylo v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny. Svůj návrh Městský soud v Praze odůvodnil skutečností, že napadené ustanovení bylo zákonem č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony v souvislosti s jeho přijetím (dále jen „zákon č. 296/2007 Sb.“), zrušeno, nicméně jeho zrušení nemění nic na tom, že napadené ustanovení musí být i nadále aplikováno na právní vztahy nastalé za doby jeho platnosti a působnosti.

O podaném návrhu rozhodl Ústavní soud nálezem sp. zn. Pl. ÚS 48/06 ze dne 9. 12. 2008; jeho právním názorem k posuzované otázce vysloveným, je Nejvyšší správní soud vázán i v nyní skutkově i právně obdobné projednávané věci.

Ústavní soud se již problematikou přípustnosti započtení daňových přeplatků na dani z přidané hodnoty na úhradu daňových nedoplatků v případě, že daňovým subjektem

je úpadce, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, zabýval v řadě svých senátních nálezů, např. v nálezech sp. zn. I. ÚS 544/02, II. ÚS 35/05, III. ÚS 648/04, III. ÚS 41/05, IV. ÚS 408/05). K návrhu Nejvyššího správního soudu na zrušení ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 588/1992 Sb.“), § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb. a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se pak Ústavní soud předmětnou problematikou obsáhle zabýval v plenárním nálezu sp. zn. Pl. ÚS 12/06 (dostupný na www.usoud.cz). Závěry, ke kterým Ústavní soud dospěl ve výše citovaných nálezech, lze vztáhnout i na nyní posuzovanou věc.

Ústavní soud zde předně konstatoval, že z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka v daňových věcech reprezentovaného správcem daně, která by v případech vyhlášených konkursů vedla k jeho zvýhodnění a přiznávala mu privilegované postavení vůči ostatním konkursním věřitelům v souvislosti se započtením daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku.

Otázkou možnosti započtení soukromoprávní a veřejnoprávní pohledávky, tj. zda ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání může jako ustanovení předpisu soukromoprávního zakotvit nepřipustnost takového započtení vedle soukromoprávních pohledávek i u pohledávek veřejnoprávních se Ústavní soud podrobně zabýval ve shora zmíněném nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 (Sbírka rozhodnutí, svazek 38, nález č. 145, str. 135), na který odkazuje i krajský soud. Jak v tomto nálezu Ústavní soud uvádí, nelze z dosavadní judikatury Ústavního soudu v tomto směru vyvodit zobecnění ohledně vyloučení možnosti vzájemného započtení soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek. Posouzení přípustnosti takového započtení odvisí od konkrétní pozitivněprávní úpravy, přičemž lze v této souvislosti odkázat na právní názor obsažený v nálezu Nejvyššího správního soudu ČSR ze dne 14. října 1932, č. 15.605 (Boh. A 10072/32), dle něhož „k tomu, aby právního institutu kompensace, zavedeného v právu soukromém, mohlo být použito též v oboru práva veřejného, je zapotřebí zvláštního právního předpisu“. V otázce, zda za takovýto zvláštní právní předpis obsahující nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek lze považovat i ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, vyšel Ústavní soud z konstatování, že v případě konfliktu dvou úprav jednoduchého práva stejného stupně právní síly, jež nota bene nejsou ve vztahu inkluze, nýbrž překrývání, je určení toho, která je úpravou obecnou a která speciální, dáno předmětem řízení (jenž je vymezen procesním návrhem). Obecnou je tedy právní úprava, jež z pohledu práva jednoduchého *prima facie* návrhem vymezený předmět řízení reguluje.

V uvedeném nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04, stejně jako v plenárním nálezu sp. zn. Pl. ÚS 12/06, Ústavní soud, vycházející ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, dospěl k závěru, dle něhož ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV je zvláštním právním předpisem zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek. Jako takové má proto ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 ZSDP, přičemž ústavně konformním výkladem uvedených ustanovení dochází k naplnění účelu a cílů zákona o konkursu a vyrovnání.

Ústavní soud, s přihlédnutím ke své dosavadní judikatuře, při posuzování obsahu napadeného ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb. z hlediska jeho souladu s ústavním pořádkem České republiky [čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy] mimo jiné konstatoval:

„24. (...) Nyní posuzovaný návrh se vztahuje k právní úpravě daně z přidané hodnoty stanovené navazujícím zákonem č. 235/2004 Sb. účinným od 1. 5. 2004. Předmětná pozdější právní úprava v ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona o dani z přidané hodnoty oproti předchozí právní úpravě výslovně stanovila, že „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“. Zákonodárce tak pro období od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2007 (tj. do novely provedené zákonem č. 296/2007 Sb.) upravil započtení daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku kogentní normou neponechávající správci daně jiný možný postup secundum et intra legem než ukládá napadené ustanovení, tj. stanovil povinnost správci daně vrátit po prohlášení konkursu plátcí vyměřený nadměrný odpočet jen pokud tento nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu.

25. 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 DPH novelizovány rovněž insolvenční zákon, zákon o správě daní a poplatků a některé další zákony. V důvodové zprávě k vládnímu návrhu zákona č. 296/2007 Sb. se k novelizaci zákona o DPH uvádí, že navazuje na změny promítnuté v textu návrhu novely zákona o správě daní a poplatků, přičemž tyto změny důvodová zpráva charakterizuje potřebou definovat daňové nedoplatky pro účely insolvenčního řízení. Zrušení napadeného ustanovení zákona o DPH zákonem č. 296/2007 Sb. je explicitním vyjádřením úmyslu zákonodárce s účinností pro futuro. V souvislosti s tímto zrušením napadeného ustanovení, k němuž došlo až po podání posuzovaného návrhu Ústavnímu soudu, změnil Městský soud v Praze svůj původní návrh a navrhl vyslovení protiústavnosti nyní již derogovaného předmětného ustanovení.

26. Podstatou návrhu je tvrzení navrhovatele, že s ohledem na jeho vázanost zákonem, a tedy i napadeným ustanovením, nemůže za období platnosti a působnosti předmětného ustanovení ochránit vlastnická práva konkursních věřitelů s ohledem na zvýhodněné postavení státu jako jednoho z konkursních věřitelů a napadené ustanovení proto shledává v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny.

27. V souvislosti s navrhovatelem tvrzenou neústavností napadeného ustanovením je třeba se předmětným ustanovením zabývat v jeho vzájemném vztahu k ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, tak jak to vyplývá i z navrhovatelova přesvědčení, že neústavnost napadeného ustanovení spočívá v jeho aplikaci na jím souzený případ úpadce podléhající režimu zákona o konkursu a vyrovnání. Ústavní soud při posuzování vzájemného vztahu výše uvedených právních ustanovení vychází především z ústavně zakotvených základních práv tak, jak to odpovídá požadavku úcty k právům a svobodám člověka a občana, jakožto základu právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy). Primát jednotlivce před státem (čl. 1 Listiny) je třeba respektovat i při střetu základních práv s obecným zájmem státu.

28. *Vlastnické právo jako právo základní, jehož ochrana je napadeným ustanovením dotčena, 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 uvedeného ustanovení Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka. V posuzované věci však aplikací napadeného ustanovení nutně k takovému neodůvodněnému zvýhodnění státu dochází a předmětné ustanovení tak de facto státu, reprezentovanému v daňových věcech správce daně, přiznává privilegované postavení oproti ostatním konkursním věřitelům. Naproti tomu derogace napadeného ustanovení, ke které přistoupil zákonodárce zákonem č. 296/2007 Sb., stát nijak neznevýhodnila, neboť za předpokladu řádného uplatnění jeho pohledávek podle ustanovení § 20 ZKV u něj nedochází k žádné výraznější újmě, resp. újmě nikoliv větší než u ostatních konkursních věřitelů. Ústavní soud se v tomto závěru shoduje se svými již dříve učiněnými závěry ve shora citovaných nálezech, na jejichž argumentaci pro stručnost odkazuje.*

29. *Ústavní soud neshledává důvod se odchylovat od svých závěrů přijatých v uvedených nálezech ani pokud jde o stěžovatelem namítané přesvědčení, že otázka vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty může být posuzována a rozhodována jen z hledisek a podle právních předpisů veřejnoprávních. Ve zmíněném nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 Ústavní soud dospěl k závěru, dle něhož ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV je zvláštním právním předpisem ve vztahu k ustanovením zákona o správě daní a poplatků zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek a jako takové má proto v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou, obsaženou ve zmíněných ustanoveních zákona o správě daní a poplatků (viz již dříve provedená rekapitulace dosavadní judikatury). Uvedenou argumentací lze dospět k obdobnému závěru i v nyní posuzované věci, pokud jde o vztah ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV a napadeného ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona o DPH.*

30. *Ústavní soud ve své ustálené judikatuře opakovaně zdůrazňuje přednost ústavně konformní interpretace právního předpisu nebo jeho jednotlivého ustanovení před jeho zrušením. V posuzovaném návrhu napadené ustanovení § 105 odst. 1 věta třetí zákona o DPH představuje kogentní úpravu, kterou nelze překlenout ústavně konformní interpretací, neboť její kategorický charakter neumožňuje adresátu (správci daně) se od této úpravy odchýlit, aniž by nejednal contra legem.*

31. *Vycházejí z výše uvedených argumentů dospěl Ústavní soud v posuzované věci k závěru, že ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelizací provedenou zákonem 296/2007 Sb., neumožňovalo obecným soudům dostát svým povinnostem při ochraně základních práv a svobod konkursních věřitelů při přezkoumání rozhodnutí správce daně o započtení daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku ve správním soudnictví, což představuje nerespektování principů zakotvených v čl. 11 odst. 1 Listiny. Ústavní soud proto návrhu navrhovatele podle čl. 95 odst. 2 Ústavy vyhověl s tím, že s ohledem na čl. 89 odst. 2 Ústavy jsou důsledky shledané protiústavnosti orgány veřejné moci povinny promítnout do své rozhodovací praxe, tedy při řešení konkrétních případů citované ustanovení neaplikovat.“*

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nemohl dospět k jinému závěru, než k tomu, že stěžovatel postupoval podle ustanovení zákona, které Ústavní soud shledal protiústavním, tudíž jeho rozhodnutí nemůže obstát.

Nejvyšší správní soud, s přihlédnutím k výše uvedenému, neshledal kasační námitku uplatněnou stěžovatelem dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnou, proto kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Právo na úhradu nákladů řízení důvodně před soudem vynaložených náleží žalobci, ten však žádné náklady nevyčísлил, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 7. ledna 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu