



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Ing. Stanislava Kužely, správce konkursní podstaty úpadce ČKD Choceň, a. s.**, se sídlem Lhota 635, Choceň, zastoupeného JUDr. Kamilem Podroužkem, se sídlem Fráni Šrámka 1139, Hradec Králové proti žalovanému **Finančnímu úřadu Vysoké Mýto**, se sídlem Tůmova 178/I, Vysoké Mýto, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2005, č. j. 23002/05/274970/4340, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 27. 9. 2005, č. j. 52 Ca 54/2005 - 33,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 20. 4. 2005, č. j. 23002/05/274970/4340, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím zamítl podle § 53 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), žalobcovu reklamaci proti způsobu evidence daně neoprávněně započítávající nadměrné odpočty DPH na daňové penále v letech 2003, 2004 a 2005. Krajský soud posoudil vztah § 64 odst. 2 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, v mezích konstantní judikatury Ústavního soudu (nálezy sp. zn. I. ÚS 544/02 a III. ÚS 648/04) a shledal započtení na majetek patřící do podstaty nepřípustným.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Domnívá se, že Ústavní soud posuzoval případy odlišné, neboť v jeho případě bylo postupováno podle § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle něhož se po prohlášení konkursu plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu. Krajským soudem zmíněné nálezy Ústavního soudu pak na danou věc nedopadají, navíc jsou v rozporu se stanoviskem pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003. Ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. jednoznačně upravuje 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. 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. Uvedené ustanovení tak nelze vykládat jinak, než že správce daně použije § 64 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel proto navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalobce nevyužil možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit.

Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti dne 24. 8. 2006 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 6. 1. 2009 rozhodl zdejší soud o pokračování v tomto řízení, protože dne 9. 12. 2008 vydal Ústavní soud nález sp. zn. Pl. ÚS 48/06 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), v němž protiústavnost citovaného ustanovení shledal.

Nejvyšší správní soud posuzoval důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (*„nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení“*). Takovou otázkou je, zda stěžovatel postupoval v souladu se zákonem, pokud žalobci nevrátil daňový přeplatek a naopak jej započtl podle § 64 odst. 2 daňového řádu a § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.

Při posuzování této otázky vycházel Nejvyšší správní soud z výše citovaného nálezu Ústavního soudu, kterým byla vyslovena protiústavnost § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tedy právě toho ustanovení, podle něhož stěžovatel při započtení postupoval. Ve zmíněném nálezu (sp. zn. Pl. ÚS 48/06) Ústavní soud poukázal na čl. 11 Listiny základních práv a svobod, který zakotvuje právo každého vlastnit majetek, přičemž vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu, a zdůraznil, že z uvedeného ustanovení nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka. Podle Ústavního soudu však aplikací § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nutně k takovému

neodůvodněnému zvýhodnění státu dochází a „*předmětné ustanovení tak de facto státu, reprezentovanému v daňových věcech správcem daně, přiznávalo 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 přitom odkázal na svoji argumentaci obsaženou v předchozích nálezech týkajících se nepřipustnosti započtení pohledávky při souběhu daňového a konkursního řízení (např. nález sp. zn. III. ÚS 648/04, in Sbírka rozhodnutí, svazek 38, nález č. 145, str. 135). Ústavní soud dále zdůraznil přednost ústavně konformní interpretace právního předpisu nebo jeho jednotlivého ustanovení před jeho zrušením. V daném případě však napadené ustanovení § 105 odst. 1 věta třetí zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, 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*. Ústavní soud proto vyslovil, 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“. Dále upozornil na to, 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*“.

Zmíněný nález tak dává odpověď na všechny námitky obsažené v kasační stížnosti, neboť zapovídá použití § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jakožto ustanovení protiústavního, a k nepřipustnosti započtení jak soukromoprávních, tak veřejnoprávních pohledávek při souběhu daňového a konkursního řízení odkazuje výslovně na nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, z něhož krajský soud v napadeném rozhodnutí vycházel. Je tedy v souladu se zákonem závěr krajského soudu o tom, že § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, zakotvoval nepřipustnost započtení na majetek patřící do konkursní podstaty, a to ve vztahu k soukromoprávním i veřejnoprávním pohledávkám, a vytvářel tak překážku v postupu správce daně podle § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu, podle kterých lze použít daňový přeplatek na úhradu daňového nedoplatku u jiné daně [pozn. soudu: s účinností ode dne 1. 1. 2008 byl zákon č. 328/1991 Sb. zrušen, a to zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)].

Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že Nejvyšší správní soud zaujal opačný právní názor ve stanovisku svého pléna ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003, zveřejněno pod č. 215/2004 Sb. NSS, kde uvedl, 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 stanovenými daňovými předpisy*“. Podstata tohoto právního názoru, však byla zásadním způsobem zpochybněna právě výše citovaným nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005,

sp. zn. III. ÚS 648/04 (a nepřímě také nálezem sp. zn. I. ÚS 544/02). Ratio decidendi zmíněného nálezu lze shrnout tak, že „*ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřípustnost 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.*“ Nejvyšší správní soud pak dovodil povinnost správních soudů včetně soudu zdejšího ve své další rozhodovací činnosti respektovat citovaný právní názor Ústavního soudu, byť zmiňované stanovisko Nejvyššího správního soudu nebude nahrazeno žádným novým stanoviskem ani rozhodnutím rozšířeného senátu (viz např. rozsudek ze dne 14. 9. 2005 sp. zn. 2 Afs 180/2004, dostupný na www.nssoud.cz). Krajský soud tedy postupoval v souladu se zákonem, pokud stěžovatelovo rozhodnutí zrušil. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl zjištěn.

Vzhledem ke všemu uvedenému Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Naopak žalobce byl ve věci úspěšný, avšak žádné náklady mu v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

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

V Brně dne 23. ledna 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu