



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **JUDr. Břetislav Koman**, se sídlem Bubenská 25, Praha 7, správce konkursní podstaty úpadce Zemědělské družstvo Úsvit v Chyňavě - v likvidaci, se sídlem Chyňava, okres Beroun, proti žalovanému: **Finanční úřad v Berouně**, Tyršova 1634, Beroun, v řízení o kasační stížnosti žalovaného jako stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2006, č. j. 44 Ca 7/2006 – 13,

t a k t o :

- I. V řízení přerušeném usnesením ze dne 16. 3. 2007, č. j. 5 Afs 106/2006 – 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 jako stěžovatel domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Praze (dále „krajský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2005, č. j. 81558/05/026911/3481 a rozhodnutí žalovaného ze

dne 12. 12. 2005, č. j. 86141/05/026910/1043 ve věci převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 4560 Kč vzniklého v září 2005 na nedoplatek daně z převodu nemovitostí, který vznikl před prohlášením konkurzu na majetek úpadce, tj. před 20. 6. 1997.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že s ohledem na čl. 11 Listiny základních lidských práv a svobod nelze připustit poskytování zvýšené ochrany státu před vlastníky ostatními a proto pokládá za nesprávný názor žalovaného, že v případě započtení k jakému došlo napadenými rozhodnutími, se nemůže jednat o započtení na majetek patřící do podstaty a o zvýhodňování věřitele. Postup žalovaného podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., je tedy dle krajského soudu započtením nepřípustným.

Krajský soud dále také konstatoval, že zákon o konkursu a vyrovnání č. 328/1991 Sb. je speciálním předpisem vůči daňovým zákonům, a to jak vůči zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tak vůči zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a proto má jeho ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) přednost před obecnou úpravou obsaženou v ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost. Podle ustanovení § 48 odst. 2 písm. f) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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.

Řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. přerušil usnesením č. j. 5 Afs 106/2006 - 28 ze dne 16. 3. 2007, a to z důvodu, že Ústavnímu soudu bylo předloženo vyřešení otázky protiústavnosti 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. Ústavní soud o tomto návrhu již rozhodl.

Nejvyšší správní soud proto v dané věci pokračuje v řízení.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost přezkoumávaného rozsudku z důvodu nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel odkazuje na znění ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, které explicitně stanoví postup správce daně při vracení přeplatku v průběhu konkursu. Dle stěžovatele nelze dovodit, že porušil Listinu základních práv a svobod neboť postupoval v souladu se zákonem a pokud by rozhodl jinak, rozhodl by v rozporu se zákonem.

Stěžovatel zdůrazňuje, že i Ústavní soud v nálezu č. I. ÚS 544/02 ze dne 7. 4. 2005 uvedl, 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, což bylo zákonodárcem učiněno právě v ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele uvedl, že napadený rozsudek považuje za věcně i formálně správný, neboť je opřen o listinu základních práv a svobod, zákon o konkurzu a vyrovnaní a o judikaturu Ústavního soudu.

Žalobce dále argumentuje, že žádný právní předpis nestanoví, že je ve veřejném zájmu, aby finanční úřad měl v konkurzním řízení výhodnější postavení než ostatní věřitelé a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V projednávané věci byl aplikován § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a spornou právní otázkou je zde zákonnost 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 s ohledem na 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.

Dne 19. 6. 2006 byl Ústavnímu soudu doručen 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 „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 Městského soudu v Praze použito, je v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

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, jehož právním názorem k posuzované otázce vysloveným, je Nejvyšší správní soud vázán i v nyní 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.

V 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) zákona o konkurzu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek. Jako takové má proto ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání 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 konkurzu 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 ustanovení 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 správcem 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 nepřipustnost 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 č. 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 protiústavní a tudíž rozhodnutí stěžovatele nemůže obstát.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.). Žalobce měl ve věci úspěch,

ale náklady řízení mu nevznikly, proto soud rozhodl, že žalobci se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 27. ledna 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu