



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Ing. Jan Křížek, CSc.**, se sídlem Plzeň, Lochotínská 11, správce konkursní podstaty úpadce EGERIUS Group a. s., se sídlem Cheb, Svobody 547/19, zastoupeného JUDr. Karlem Uhlířem, advokátem se sídlem Plzeň, Husova 13, proti žalovanému: **Finanční úřad v Chebu**, se sídlem Cheb, Hálkova 32, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2005, č. j. 82372/05/123911/0312, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2006, č. j. 57 Ca 96/2005 – 33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 1279,30 Kč, a to k rukám jeho advokáta do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2006, kterým soud zrušil jeho výše uvedené rozhodnutí ze dne 12. 12. 2005, jakož i jemu předcházející rozhodnutí ze dne 16. 11. 2005, č. j. 77698/05/123911/0312.

Žalobce – správce konkursní podstaty – vykázal v podaném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc září 2005 nadměrný odpočet ve výši 15 852 Kč. O přeplatku, který vykázáním nadměrného odpočtu vznikl, žalovaný rozhodl dne 16. 11. 2005 tak, že jej dle § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), převedl na úhradu nedoplatku na dani z převodu nemovitostí. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce reklamaci, v níž namítl nezákonnost postupu správce daně spočívající v nepřípustnosti převedení přeplatku, neboť nadměrný odpočet byl vyměřen po účinnosti prohlášení konkursu a je tedy příjmem konkursní podstaty, s tím, že podle § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, nelze provést započtení na majetek patřící do konkursní podstaty. Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 12. 2005 reklamaci zamítl s odůvodněním, že i v průběhu konkursu je správce daně povinen postupovat podle daňového řádu, a to včetně jeho § 64 odst. 2. Poukázal také na § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2007 (dále jen „zákon o DPH“).

Krajský soud při svém rozhodování vyšel z dosavadní judikatury Ústavního soudu (nálezy ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, dále ze dne 24. 11. 2005, sp. zn. III. ÚS 24/05 a konečně ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04; všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou přístupná na stránce <http://nalus.usoud.cz>) a ve vztahu k problematice střetu mezi § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání na straně jedné, a § 40 odst. 11, § 59 odst. 3 písm. e) a § 64 odst. 2 daňového řádu na straně druhé, považoval za jedinou možnou ústavně konformní interpretaci takovou, podle níž představuje § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání zvláštní právní předpis, zakotvující nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Na tomto závěru podle krajského soudu nemůže nic změnit ani § 105 odst. 1 zákona o DPH, který odůvodňuje nevrácení vyměřeného nadměrného odpočtu, neodůvodňuje však převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně. Takový výrok lze opřít výlučně o § 64 odst. 2 daňového řádu, který však po prohlášení konkursu aplikovat nelze. Ačkoli tak měl pochyby o ústavnosti úpravy obsažené v § 105 odst. 1, nepovažoval za nutné předložit věc Ústavnímu soudu k posouzení rozporu tohoto ustanovení s ústavním pořádkem. Soud tedy shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí finančního úřadu zrušil.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítl, že při souběhu konkursního a daňového řízení má správce daně dvojí postavení, a to jednak jako správce daně realizující výkon správy daně v rámci daňového řízení (v němž panuje mezi ním a daňovým subjektem veřejnoprávní vztah), jednak jako účastník konkursního řízení (v němž má rovné postavení s ostatními účastníky řízení). 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. Postupuje-li správce daně podle § 59 a § 64 daňového řádu ve vztahu k daňovému subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, realizuje se tak úhrada splatné daňové povinnosti, tzn. že dochází k úhradě dluhu na dani a nikoli k započtení na majetek konkursní podstaty ve smyslu soukromoprávní úpravy. Eviduje-li správce daně na osobním účtu daňového subjektu přeplatek daně na DPH, musí jej použít způsobem stanoveným v § 64 daňového řádu. Z žádného ustanovení citovaného zákona nelze

dovodit, že by se mohl od této úpravy jakkoliv odchýlit. Stěžovatel dále uvedl, že majetkem tvořícím konkursní podstatu ve smyslu zákona o konkursu o vyrovnání mohou být věci, práva nebo jiné majetkové hodnoty, které jsou předmětem občanskoprávních vztahů. Nárok na vrácení daňového přeplatku, který je institutem finančního práva, tomuto vymezení neodpovídá.

Žalobce využil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti. Oproti žalovanému se s rozhodnutím krajského soudu plně ztotožnil. Vedle odkazů na relevantní judikaturu Ústavního soudu (z níž při svém rozhodování vycházel i krajský soud) poukázal na požadavek rovného postavení věřitelů v rámci konkursního řízení, který je zakotven v § 18 zákona č. 99/1963, občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“), ve spojitosti s § 66a odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání. Princip rovnosti v civilním procesu znamená, že účastníci (strany) musí stát před soudem v rovném postavení. Procesní rovnost se vztahuje samozřejmě i na stát, je-li účastníkem řízení. Obdobně je třeba nahlížet na postavení státu v rámci konkursního řízení, jestliže se nachází v roli konkursního věřitele. Je-li určitá pohledávka zařazena do druhé třídy (a tou je nepochybně i pohledávka přihlášená Finančním úřadem v Chebu), může být uspokojena pouze stejným způsobem jako pohledávka jiného věřitele, jehož pohledávka byla zajištěna jako pohledávka druhé třídy. V situaci, kdy Finanční úřad v Chebu použil (v podstatě započel) přeplatek DPH vzniklý po prohlášení konkursu na úhradu části své pohledávky přihlášené do konkursního řízení, získal tak vůči ostatním věřitelům druhé třídy výhodu. Tímto postupem byl porušen princip rovnosti účastníků – věřitelů pohledávek přihlášených do konkursního řízení.

II.

Kasační stížnost není důvodná.

Krajský soud při svém rozhodování zcela správně vyšel z dosavadní judikatury Ústavního soudu vztahující se k problematice 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. Ústavní soud v ní předně konstatoval, že z čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) 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. Na základě této maximy dospěl k závěru o nutnosti vyložit § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání (tedy ustanovení soukromoprávního předpisu) tak, že zakotvuje nepřípustnost započtení nejen v případě soukromoprávních, ale také u veřejnoprávních pohledávek. Citované ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání tedy v pozici speciální úpravy musí dostat přednost před úpravou obecnou obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu.

Uvedená judikatura Ústavního soudu podávala pádnou odpověď na stěžovatelovy námitky, podle nichž úprava obsažená v zákoně o konkursu a vyrovnání nemůže nijak omezit postup správce daně podle daňového řádu při započtení daňových přeplatků na

DPH – a to ve vztahu k dřívější právní úpravě DPH, stanovené zákonem č. 588/1992 Sb. V případě, který je nyní předmětem přezkumu, je však třeba aplikovat právní úpravu daně z přidané hodnoty stanovené navazujícím zákonem č. 235/2004 Sb., účinným od 1. 5. 2004. Předmětná pozdější právní úprava v § 105 odst. 1 věty třetí 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“. Protože s ohledem na dřívější judikaturu Ústavního soudu vyvstaly pochybnosti o ústavnosti uvedeného ustanovení (případně o možnosti jeho ústavně konformní interpretace) a protože došlo k zahájení řízení před Ústavním soudem, které se týkalo této otázky, přerušil Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 31. 1. 2008 (č. j. 5 Afs 130/2006 - 71) řízení o kasační stížnosti podle § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. Poté, co Ústavní soud nálezením ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. 12/06, rozhodl o návrhu pátého senátu Nejvyššího správního soudu na zrušení mj. § 105 zákona o DPH a § 64 odst. 2 daňového řádu, a nálezením ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, rozhodl o návrhu Městského soudu v Praze na vyslovení protiústavnosti § 105 odst. 1 věty třetí zákona o DPH, Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 6. 1. 2009 (č. j. 5 Afs 130/2006 - 71) vyslovil, že se v řízení pokračuje.

V citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 48/06 Ústavní soud rozhodl tak, že sporné ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona o DPH bylo v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny. 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.

V návaznosti na uvedený nálezn lze konstatovat, že ani za účinnosti „nového zákona o DPH“, tedy zákona č. 235/2004 Sb., nebrání nic aplikaci výše uvedených závěrů Ústavního soudu týkajících se přípustnosti započtení daňových přeplatků na dani z přidané hodnoty na úhradu daňových nedoplatků, přijatých ve vztahu ke „starému zákonu o DPH“. Nadále je proto třeba vykládat § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání tak, že zakotvuje nepřípustnost započtení rovněž u veřejnoprávních pohledávek, tedy i v případě realizace úhrady dluhu na dani postupem podle daňového řádu.

III.

Kasační stížnost byla s ohledem na shora uvedené důvody shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce dosáhl v řízení o kasační stížnosti žalovaného plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení byly stanoveny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 8. 2006 (jak plyne z čl. II. vyhlášky č. 276/2006 Sb.), v tomto případě za jeden úkon právní služby spočívající v písemném podání týkajícím se věci samé ze dne 26. 7. 2006, a náhrady hotových výdajů, tedy ve výši 1 x 1000 Kč a 1 x 75 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 citované vyhlášky], celkem 1075 Kč. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 204,30 Kč, odpovídající dani, kterou

je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o DPH (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci se tedy přiznává náhrada nákladů v celkové výši 1279,30 Kč.

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

V Brně dne 28. ledna 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu