



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Ing. Pavel Moc**, bytem Pabláskova 13A, České Budějovice, správce konkurzní podstaty úpadce Zemědělského družstva „Mír“ Dub, se sídlem v Dubu, zastoupeného JUDr. Vladimírem Folprechtem, advokátem se sídlem Jeremiášova 18, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční úřad v Prachaticích**, se sídlem Vodňanská 376, Prachatic, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 12. 2005, č. j. 53660/05/101920/1115, ve věci převedení přeplatku na dani, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 2. 2006, č. j. 10 Ca 10/2006 - 45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 2. 2006, č. j. 10 Ca 10/2006 - 45, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního úřadu v Prachaticích (dále též „správce daně“) ze dne 30. 12. 2005, č. j. 53660/05/101920/1115, jímž byla zamítnuta jeho reklamace proti rozhodnutí o

převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2005 na úhradu nedoplatku na silniční dani ze dne 7. 11. 2005, č. j. 48777/05/101920/1179.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a podrobně zrekapituloval předcházející řízení. Stěžovatel uvádí, že správce daně odkazuje na ust. § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“), až v rozhodnutí o reklamaci ze dne 30. 12. 2005, přičemž citace tohoto ustanovení je v rozhodnutí chybná. Stěžovatel trvá na názoru, že podle ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je možno v průběhu konkurzního řízení započítat nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty úpadce proti nedoplatku na dani z přidané hodnoty pouze u jediné a stejné daně – daně z přidané hodnoty, není však možno započítat nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty s nedoplatkem jakékoliv jiné daně. Stěžovatel považuje nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, a ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, za nadčasové, neboť v nich předmětný soud zaujal jasné stanovisko k problematice zápočtů přeplatků daní vzniklých u úpadce v průběhu konkurzního řízení proti daňovým nedoplatkům vzniklým před datem prohlášení konkurzu a do konkurzního řízení přihlášeným a k vymezení pozice správce daně v konkurzním řízení a nemožnosti jeho upřednostnění před jinými konkurzními věřiteli. Podle názoru stěžovatele krajský soud svým rozhodnutím ignoroval nejen nálezy Ústavního soudu, ale i novější judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44). Proto navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správce daně ve vyjádření ze dne 24. 4. 2006 zejména uvedl, že vycházel ze stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004 a z ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. K argumentaci stěžovatele judikáty Ústavního soudu správce daně uvádí, že se jedná vždy jen o rozhodnutí v konkrétních věcech a nelze je zobecňovat. K námitce stěžovatele týkající se převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty vyměřeného za období po prohlášení konkurzu na úhradu nedoplatku na dani silniční vzniklého před prohlášením konkurzu správce daně uvádí, že postupoval v souladu s ust. § 62 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), z něhož vyplývá, že k vrácení nadměrného odpočtu podle ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty musí správce daně ověřovat existenci nedoplatků na všech druzích daní. S ohledem na výše uvedené proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost rozsudkem zamítl jako nedůvodnou.

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

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 o dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. rozhodl usnesením ze dne 20. 11. 2006, č. j. 7 Afs 98/2006 75, o přerušení řízení specifikovaného v záhlaví, neboť zjistil, že probíhá jiné řízení před Ústavním soudem, jehož výsledek nepochybně ovlivní rozhodnutí soudu v dané věci. Vzhledem k tomu, že plénum Ústavního soudu v předmětném řízení již rozhodlo, a sice ústavním nálezem ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, odpadla překážka, pro kterou bylo řízení přerušeno, a proto bylo v souladu s ust. § 48 odst. 4 s. ř. s. usnesením ze dne 8. 1. 2009, č. j. 7 Afs 98/2006 - 85, rozhodnuto o pokračování v řízení. Toto usnesení nabylo právní moci dne 19. 1. 2009.

Ústavní soud posuzoval ústavnost ust. § 105 odst. 1, věty 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“), tedy zda předmětné ustanovení je či není v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). O podaném návrhu rozhodl Ústavní soud shora uvedeným nálezem ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06. Právním názorem vyjádřeným v citovaném nálezu je Nejvyšší správní soud vázán i v nyní projednávané věci, skutkově i právně shodné.

Při posuzování ústavnosti shora citovaného ustanovení vycházel Ústavní soud ze své dosavadní judikatury ve věci 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. K návrhu Nejvyššího správního soudu na zrušení ust. § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 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 <http://nalus.usoud.cz>). Závěry, ke kterým Ústavní soud dospěl ve výše citovaných nálezech, lze vztáhnout i na 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 ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o konkursu a vyrovnání“ nebo jen „ZKV“), 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, náleze č. 145, str. 135), na který odkazuje i krajský soud. Dle tohoto nálezu nelze z dosavadní judikatury Ústavního soudu 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 kompenzace, 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 vzájemné kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, lze považovat i ust. § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, vyšel Ústavní soud z konstatování, že v případě konfliktu dvou úprav jednoduchého práva stejného stupně právní síly, jež 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 ust. § 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 ust. § 14 odst. 1 písm. i) ZKV v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou obsaženou v ust. § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, 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 ust. § 105 zákona č. 235/2004 Sb. z hlediska jeho souladu s ústavním pořádkem České republiky [čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy] v odůvodnění nálezu sp. zn. Pl. ÚS 48/06 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, větě 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 předmětného - nyní již derogovaného - 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 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 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. Vycházeje 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.“

Z výše uvedeného je zřejmé, že ust. § 105 odst. 1, věta třetí, zákona o dani z přidané hodnoty v daném případě nemůže být nadále aplikováno, a to ani v nyní projednávané věci. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, www.nssoud.cz, v podmínkách právního státu je nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasně seznatelné judikatury Ústavního soudu – s odvoláním na dikci zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za protiústavní. Proto musí správní soudy ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor obsažený v citované judikatuře Ústavního soudu. V tomto smyslu je tento právní názor závazný.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro nezákonnost podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, jakož i shora vysloveným právním názorem Ústavního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích v novém rozhodnutí (ust. § 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 5. února 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu