



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: **Mgr. Milan Chytil**, se sídlem Česká 12, Brno, správce konkurzní podstaty úpadce **Pekárny K a K spol. s r.o.**, se sídlem Zborovecká 10, Blansko, proti žalovanému: **Finanční úřad v Blansku**, se sídlem Seifertova 7, Blansko, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2004, č. j. 73538/04/283911/5262, ve věci převedení přeplatku na dani, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2006, č. j. 30 Ca 262/2004 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 8. 10. 2004, č. j. 73538/04/283911/5262, jímž byla zamítnuta reklamace žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti rozhodnutí ze dne 21. 9. 2004, č. j. 69722/04/283911/5262, kterým byl z úřední povinnosti převeden přeplatek účastníka řízení na dani z přidané hodnoty vykázaný ke dni 21. 9. 2004 na úhradu nedoplatku daně z příjmů právnických osob.

Krajský soud přitom vycházel z judikatury Ústavního soudu (nálezy ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, a ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04), jakož i z rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44. Krajský soud vyslovil souhlasný názor se shora citovanou judikaturou, podle které 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“), je ve vztahu k ust. § 64 odst. 2, větě první a druhé, zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o správě daní a poplatků“), speciálním. Není proto přípustné započtení přeplatku na nedoplatek u jiné daně v případě, kdy je na daňového dlužníka prohlášen konkurs.

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.“). Stěžovatel namítá, že krajský soud vyšel z právního názoru Ústavního soudu, aniž by se meritorně zabýval samotnou právní otázkou daného sporu, tj. vymezením veřejnoprávního nároku na vrácení daňového přeplatku, momentem jeho vzniku ve vztahu ke vzájemnosti započítávaných veřejnoprávních pohledávek a postavením správce daně v konkursním a daňovém řízení. Krajský soud se dále podle jeho názoru nevypořádal s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným ve stále platném stanovisku jeho pléna ze dne 29. 4. 2004. Stěžovatel je přesvědčen, že výklad provedený ve výše uvedeném nálezu Ústavního soudu se nevypořádal se všemi argumenty stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu, když tento výklad nevycházel z pozitivně právní úpravy daňového řízení ani z vymezení daňově právních institutů (daňový přeplatek, daňový přeplatek vratitelný, daňový přeplatek nevratitelný, nadměrný odpočet atd.). Ztotožnění těchto institutů v jeden nikde neupravený institut pohledávky daňového subjektu za správcem daně nemůže být věcí právního názoru nebo právního výkladu; takové ztotožnění musí být výslovně upraveno v zákoně. Pokud by stěžovatel postupoval v souladu s tímto výkladem provedeným Ústavním soudem, vedlo by to ze strany správců daně k nedůvodnému porušování daňových předpisů. Například předmětným ústavně konformním výkladem je vytvořena nová daňově právní skutečnost vzniku veřejnoprávního nároku daňového subjektu na vrácení daňového přeplatku při souběhu konkursního a daňového řízení, kdy pouhým vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období po prohlášení konkursu na majetek úpadce vzniká tomuto daňovému subjektu veřejnoprávní nárok na vrácení daňového přeplatku, a to vždy bez ohledu na možný vznik vratitelného, ale i nevratitelného přeplatku. Tímto porušováním daňových předpisů by docházelo i k porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR. Ústavně konformní výklad ust. § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků podle názoru stěžovatele nevede k odstranění protiústavnosti těchto citovaných ustanovení a k ospravedlnění postupu správce daně při nakládání s daňovým přeplatkem v rámci daňového řízení při souběhu s konkursním řízením, který by spočíval na faktickém porušování

daňových předpisů; upřednostnění ústavně konformní interpretace nebylo v nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, ani odůvodněno. Konečně stěžovatel tvrdí, že aplikací výkladu provedeného Ústavním soudem by docházelo k zákonem výslovně neupravenému zvýhodnění jedné skupiny daňových subjektů – úpadců proti ostatním daňovým subjektům, tedy i těm, kteří jsou konkursními věřiteli v probíhajícím konkursním řízení a u kterých by byla při nakládání s jejich daňovým nedoplatkem plně aplikována ustanovení zákona o správě daní a poplatků o započtení přeplatku, zatímco v případě úpadce by tato ustanovení nebyla aplikována z důvodu jejich ústavní nekonformnosti. Stejně by předmětná ustanovení neměla být aplikována i v případě věřitelů, kteří nejsou v právním postavení konkursních věřitelů, protože i u těchto subjektů dochází postupem správce daně při započtení přeplatku k omezení jejich vlastnického práva. Postupem v souladu s názorem Ústavního soudu by byla stěžovatelem porušena zásada procesní rovnosti všech daňových subjektů upravená v ust. § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Proto navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Účastník řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. rozhodl usnesením ze dne 13. 6. 2007, č. j. 7 Afs 199/2006 - 63, 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 199/2006 - 70, rozhodnuto o pokračování v řízení. Toto usnesení nabylo právní moci dne 13. 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 o konkursu a vyrovnání může jako ustanovení předpisu soukromoprávního zakotvit nepřípustnost 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. 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 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 nepřípustnost 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 nepřípustnost 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, věť 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 odchýlovat 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 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 že stěžovatel postupoval podle ustanovení zákona, které Ústavní soud shledal protiústavním, tudíž jeho rozhodnutí nemůže obstát.

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 není důvodná, proto ji dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. 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.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Účastníkovi řízení podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 5. února 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu