



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 senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **Ing. Bedřich Chaloupka**, se sídlem Husova 13, Plzeň, správce konkursní podstaty úpadce HODETA, spol. s r.o., se sídlem Masarykova 415, Domažlice, v konkursu, zastoupeného JUDr. Karlem Uhlířem, advokátem se sídlem Husova 13, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční úřad v Domažlicích**, se sídlem Msgre. B. Staška 265, Domažlice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2007, č. j. 36643/07/118920/0511 a ze dne 12. 4. 2007, č. j. 33875/07/118920/3162, ve věci přeplatku na dani z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 2. 8. 2007, č. j. 57 Ca 51/2007 - 42,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši **2856 Kč** k rukám jeho zástupce do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný Finanční úřad v Domažlicích (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 16. 5. 2007, č. j. 36643/07/118920/0511 a ze dne 12. 4. 2007, č. j. 33875/07/118920/3162, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Prvním v pořadí citovaném rozhodnutí nebylo vyhověno reklamaci proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 12. 4. 2007, č. j. 33875/07/118920/3162, kterým dle § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní a poplatků“),

rozhodl o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Krajský soud přitom vycházel z judikatury Ústavního soudu (nálezy ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, ze dne 24. 11. 2005, sp. zn. III. ÚS 24/05), jakož i z rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 30. 5. 2007, č. j. 1 Afs 125/2006 - 63. Krajský soud vyslovil souhlasný názor se shora citovanou judikaturou, tedy, že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (dále „zákon o konkursu a vyrovnání“ nebo jen „ZKV“), je ve vztahu k § 64 odst. 2, větě první a druhé, zákona o správě daní a poplatků ustanovením speciálním. Není proto přípustné započtení přeplatku na nedoplatek u jiné daně v případě, kdy je na daňového dlužníka prohlášen konkurs. Uvedený postup platí jak pro ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, tak pro ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu. Odkazuje na znění § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který explicitně stanoví postup správce daně, a to i pro případy prohlášení konkursu. V této souvislosti odkazuje na rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích a na své stanovisko k žalobě. Uvádí, že nemohl postupovat jinak, než stanoví zákon; pokud nedojde ke zrušení uvedeného ustanovení Ústavním soudem, není stěžovatel oprávněn postupovat jinak a posuzovat ústavnost daňových zákonů. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu pro nezákonnost zrušil.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), 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 ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. rozhodl usnesením ze dne 2. 4. 2008, č. j. 9 Afs 192/2007 - 79, o přerušení řízení specifikovaného v záhlaví, když zjistil, že probíhá jiné řízení před Ústavním soudem, jehož výsledek nepochybně ovlivní rozhodnutí soudu v dané věci. Vzhledem k tomu, že Plénium 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 ustanovením § 48 odst. 4 s. ř. s. usnesením ze dne 8. 1. 2009, č. j. 9 Afs 192/2007 - 82, rozhodnuto o pokračování v řízení. Unesení nabylo právní moci dne 12. 1. 2009.

Ústavní soud posuzoval ústavnost ustanovení § 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. 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 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 ze dne 2. 7. 2008, 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 základních práv a svobod 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 ustanovení § 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. Jak v

tomto nálezu Ústavní soud uvádí, nelze z dosavadní judikatury Ústavního soudu v tomto směru 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 ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, 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 ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu 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) citovaného zákona v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou obsaženou v ustanoveních § 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 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, 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 novelty 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) zákona o konkursu a vyrovnání, 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 přiznávala 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 zákona o konkursu a vyrovnání 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) zákona o konkursu a vyrovnání 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) zákona o konkursu a vyrovnání 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 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 protiústavním, tudíž jeho rozhodnutí nemůže obstát.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému neshledal kasační námitku uplatněnou stěžovatelem dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnou, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; účastníku řízení, kterému jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení přísluší, Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů podle ustanovení § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, spočívající v odměně za jeden úkon právní služby (písemné podání soudu týkající se věci samé) v částce 2100 Kč a v náhradě hotových výdajů v částce 300 Kč, celkem tedy 2400 Kč. Na základě osvědčení o registraci plátce daně z přidané hodnoty, jež zástupce žalobce Nejvyššímu správnímu soudu řádně doložil, pak byla k výše uvedené odměně připočtena ještě částka 456 Kč (19 % DPH). Tuto částku je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupce žalobce Ing. Bedřicha Chaloupky, správce konkursní podstaty úpadce HODETA, spol. s r.o., JUDr. Karla Uhlíře, advokáta se sídlem Husova 722/13, Plzeň, do 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že nepřiznal žalobci odměnu za převzetí a přípravu věci, jakož i náhradu hotových výdajů k tomuto úkonu se vážící, neboť JUDr. Karel Uhlíř zastupoval žalobce již v řízení před krajským soudem, jehož předmětem byla totožná právní otázka se stejnou argumentací, přičemž krajským soudem byla úspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení za úkon právní služby převzetí a příprava věci, jakož i náhrada hotových výdajů za tento úkon právní služby, v plné výši přiznána. Za úkon právní služby považoval zdejší soud proto pouze vyjádření žalobce k podané kasační stížnosti, který i přes jeho stručnost ocenil v plné výši.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. ledna 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu