



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Zemědělské družstvo Horní Bělá**, se sídlem Horní Bělá 137, proti žalovanému: **Finanční úřad v Kralovicích**, se sídlem nám. Osvobození 886, Kralovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2006, č. j. 16069/06/146970/2915, ve věci reklamace, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 11. 2006, č. j. 57 Ca 89/2006 - 35,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný Finanční úřad v Kralovicích (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 26. 5. 2006, č. j. 16069/06/146970/2915, a ze dne 13. 4. 2006, č. j. 13394/06/146970/2915, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Rozhodnutím ze dne 26. 5. 2006, č. j. 16069/06/146970/2915, nebylo vyhověno reklamaci podané JUDr. Vojtěchem Levorou, správcem konkurzní podstaty úpadce Zemědělského družstva Horní Bělá,

v konkurzu, proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 13. 4. 2006, č. j. 13394/06/146970/2915, kterým dle § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) rozhodl o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku na dani z převodu nemovitostí.

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). Ve svých nálezech Ústavní soud vyslovil odlišný právní názor, než který ve svém stanovisku ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003 – 225, vyslovil k otázce nakládání s přeplatky u subjektů nacházejících se v konkurzu Nejvyšší správní soud. Krajský soud vyslovil souhlasný názor s judikaturou Ústavního soudu, tedy že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání je ve vztahu k § 64 odst. 2, věte první a druhé, zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) speciálním. Není proto přípustné započtení přeplatku na nedoplatek u jiné daně v případě, kdy je na daňového dlužníka prohlášen konkurs. Závěry, vyplývající z judikatury Ústavního soudu, byť se týkaly toliko § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, vztáhl krajský soud plně i na ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu. Odkazuje na vyjádření k žalobě a dále pak na znění § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který explicitně stanoví postup správce daně, a to i pro případy prohlášení konkursu. 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejprve je nutno uvést, že konkurs, který byl prohlášen usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 5. 2005, č. j. 54K 31/2004-120, byl usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 10. 2007, č. j. 54 K 31/2004-432, zrušen po splnění

rozvrhového usnesení. Usnesení o zrušení konkursu nabylo právní moci dne 24. 11. 2007. Zrušením konkursu zanikají dle ustanovení § 44 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, účinného v rozhodném období (dále jen „ZKV“), účinky prohlášení konkursu uvedené v § 14 odst. 1 písm. a) až e), g), i) a l) ZKV. Z těchto důvodů je tedy žalobcem v projednávané věci Zemědělské družstvo Horní Bělá, se sídlem v Horní Bělé 137, nikoli původně soudem ustanovený správce konkursní podstaty JUDr. Ing. Vojtěch Levora.

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 10. 7. 2007, č. j. 9 Afs 37/2007 – 63, o přerušení řízení specifikovaného v záhlaví, když zjistil, že probíhá jiné řízení před Ústavním soudem, jehož výsledek 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 ustanovením § 48 odst. 4 s. ř. s. usnesením ze dne 8. 1. 2009, č. j. 9 Afs 37/2007 – 65, rozhodnuto o pokračování v řízení. Unesení nabylo právní moci dne 23. 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 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 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 posuzovanou věc.

Ústavní soud zde předně konstatoval, že z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovést 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. 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 takový zvláštní právní předpis obsahující nepřípustnost vzájemné kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, lze považovat i ustanovení § 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 ustanovení § 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 ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV 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 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] 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 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 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 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 proto k výše uvedenému neshledal kasační námitku uplatněnou stěžovatelem dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnou, a 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. a § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Právo na úhradu nákladů řízení důvodně před soudem vynaložených náleží žalobci, ze spisu bylo ověřeno, že žalobci žádné náklady nevznikly, a proto mu soud žádnou náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 12. února 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu