



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **KH - DrengS spol. s r. o.**, se sídlem Bratří Štefanů 499, Hradec Králové (dříve JUDr. Jiří Komárek, správce konkurzní podstaty KH - DrengS spol. s r. o.), proti žalovanému: **Finanční úřad v Hradci Králové**, se sídlem U Koruny 1632, Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 9. 2005, č. j. 190655/05/228912/5098, ze dne 9. 1. 2006, č. j. 3287/06/228912/5098, ze dne 15. 3. 2006, č. j. 66836/06/228912/5098 a ze dne 28. 3. 2006 č. j. 89067/06/228912/5098, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 4. 2007, č. j. 31 Ca 240/2006 - 60, ze dne 23. 2. 2007, č. j. 31 Ca 15/2006 - 24, ze dne 30. 3. 2007, č. j. 31 Ca 75/2006 - 23 a č. j. 31 Ca 84/2006 - 23,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 4. 2007, č. j. 31 Ca 240/2006 - 60, **se odmítá.**
- II. Kasační stížnosti proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 2. 2007, č. j. 31 Ca 15/2006 - 24, a ze dne 30. 3. 2007, č. j. 31 Ca 75/2006 - 23, a č. j. 31 Ca 84/2006 - 23, **se zamítají.**
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení o kasačních stížnostech v částce 8568 Kč k rukám advokáta JUDr. Milana Václavíka, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

Kasačními stížnostmi se žalovaný (jako stěžovatel) domáhá, aby Nejvyšší správní soud zrušil shora uvedené rozsudky krajského soudu, kterými byla zrušena rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2005, č. j. 190655/05/228912/5098, ze dne 9. 1. 2006, č. j. 3287/06/228912/5098, ze dne 15. 3. 2006, č. j. 66836/06/228912/5098, ze dne 16. 2. 2006, č. j. 39692/06/228912/5098, ze dne 28. 3. 2006 č. j. 89067/06/228912/5098, a ze dne 15. 3. 2006, č. j. 66648/06/228912/5098, a věci byly žalovanému vráceny k dalšímu řízení. Rozhodnutími č. j. 190655/05/228912/5098, č. j. 3287/06/228912/5098, č. j. 66836/06/228912/5098 a č. j. 89067/06/228912/5098 zamítl stěžovatel podle § 53 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), reklamace žalobce proti rozhodnutím o přeplatku (ze dne 20. 9. 2005, č. j. 186079/05/228912/5098, ze dne 12. 12. 2005, č. j. 223480/05/228912/5098, ze dne 16. 2. 2006, č. j. 39692/06/228912/5098 a ze dne 15. 3. 2006, č. j. 66648/06/228912/5098), jimiž stěžovatel rozhodl o převedení přeplatků na dani z přidané hodnoty, které vznikly vyměřením nadměrného odpočtu podle přiznání k DPH za zdaňovací období červenec, říjen a prosinec 2005 a leden 2006, na úhradu nedoplatku na dani z příjmů právnických osob.

Krajský soud stěžovatelova rozhodnutí zrušil s tím, že podle § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, není možné započtení na majetek patřící do podstaty. Nepřípustnost započtení se přitom nevztahuje jen na soukromoprávní, ale i na veřejnoprávní pohledávky, mezi které patří i daňové nedoplatky. Uvedené ustanovení tak vytváří překážku v postupu správce daně podle § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu. K tomu krajský soud poukázal na judikaturu Ústavního soudu (mj. na nálezy sp. zn. III. ÚS 648/04). Ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb. (dále též „zákon č. 235/2004 Sb.“), pak podle krajského soudu na uvedený závěr nemá žádný vliv.

Stěžovatel proti tomu v kasačních stížnostech uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Domnívá se, že postupoval v souladu s daňovým řádem, zejména s § 64 odst. 2 a § 40 odst. 11. Stěžovatel je přesvědčen, že jeho rozhodnutí neodporuje nálezům Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 648/04 ani sp. zn. I. ÚS 544/02, neboť ty se vztahují na případy použití vyměřeného nadměrného přeplatku v období před prohlášením konkurzu, zatímco případ právě projednávaný se týká daňové povinnosti vzniklé po prohlášení konkurzu. Poukázal také na soulad svého postupu s metodickým stanoviskem Ministerstva financí ze dne 13. 12. 2006. Závěrem stěžovatel upozornil na znění § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., které je zcela jednoznačné, a nemůže být vykládáno jinak, než stěžovatel učinil. Navrhuje proto rozsudky krajského soudu zrušit.

Žalobce ve svém vyjádření s kasačními stížnostmi nesouhlasí a domnívá se, že závěry Ústavního soudu obsažené v nálezech sp. zn. I. ÚS 544/02 a III. ÚS 648/04 jsou plně použitelné i na danou situaci. Poukazuje k tomu také na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, sp. zn. 2 Afs 180/2004. Znění § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. pak považuje za neústavní. Navrhuje proto kasační stížnosti zamítnout.

Nejvyšší správní soud uvedená řízení o kasačních stížnostech usnesením ze dne 19. 6. 2007 spojil ke společnému projednání a rozhodnutí a následně přerušil, neboť Ústavnímu soudu byl předložen návrh na vyslovení protiústavnosti mj. § 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., který byl v dané věci aplikován (pozn. soudu: 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 dani z přidané hodnoty novelizovány rovněž insolvenční zákon, daňový řád a některé další zákony). Usnesením ze dne 6. 1. 2009 rozhodl zdejší soud o pokračování v tomto řízení, neboť dne 9. 12. 2008 vydal Ústavní soud nález sp. zn. Pl. ÚS 48/06 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), v němž protiústavnost citovaného ustanovení shledal.

V mezidobí došlo ke zrušení konkurzu na majetek úpadce KH - DrengS, spol. s r. o. po splnění rozvrhového usnesení (usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 7. 2008 č. j. 41 K 6/2005-407, které nabylo právní moci 3. 9. 2008) a v řízení je proto jako s žalobcem nadále jednáno s bývalým úpadcem KH - DrengS spol. s r. o., který je procesním nástupcem správce konkurzní podstaty JUDr. Jiřího Komárka, se sídlem Hradec Králové, Gočárova třída 1105/36, který žaloby v dané věci podal.

Do pozice žalobce v řízení o kasační stížnosti nastupuje ze zákona úpadce, aniž by o tom bylo potřeba ve smyslu § 107 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, § 64 s. ř. s., samostatně rozhodovat. Po zrušení konkurzu totiž nemůže pokračovat v řízení sám správce konkurzní podstaty, například jako fyzická osoba, jak bylo jednoznačně vyloučeno v nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 199/04 (Sb. nál. a usn. ÚS, svazek 35, č. 195, str. 561), kde bylo ve vztahu k jiným povinnostem, jež nemohou po skončení konkurzu přecházet na bývalého správce konkurzní podstaty, konstatováno: „*Správce konkursní podstaty nelze automaticky ztotožňovat s fyzickou osobou tuto funkci vykonávající a dovozovat, že se po zproštění této funkce stává v případě exekučního řízení právním nástupcem správce konkursní podstaty. Pro záměnu či právní nástupnictví povinné osoby v právním postavení veřejnoprávního orgánu s fyzickou osobou, která má v době vedení exekuce jiné právní postavení, není v zákoně opora.*“

Procesní nástupnictví v řízení o správní žalobě po zrušení konkurzu tak automaticky svědčí úpadci. Tento postup je ostatně pro případ zrušení konkurzu prosazován i odbornou literaturou, když autoritativní komentář k občanskému soudnímu řádu říká: „*Dojde-li ke zrušení konkursu ještě před skončením řízení, obnovuje se postavení úpadce jako účastníka řízení; ani o tom se samostatně nerozhoduje.*“ (Bureš, J., Drápal, L., Krčmář, Z. a kol.: *Občanský soudní řád – Komentář*, C. H. Beck, Praha 2006, str. 487). Popsaný právní názor – byť ve vztahu k úpadci, jakožto fyzické osobě, ostatně Nejvyšší správní soud zaujal již ve svém usnesení ze dne 26. 6. 2008, sp. zn. 2 Afs 119/2007.

Na uvedeném nic nemění ani skutečnost, že úpadce - společnost s ručením omezeným byl právní mocí rozhodnutí o zrušení konkurzu po splnění rozvrhové usnesení zrušen [§ 68 odst. 3 písm. f) zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník], neboť až do dne výmazu úpadce z obchodního rejstříku má tento způsobilost mít práva a povinnosti a být tedy účastníkem řízení (§ 19 o. s. ř., § 62 odst. 1 obchodního zákoníku). Až výmazem z obchodního rejstříku dochází k zániku úpadce (§ 68 odst. 1 obchodního zákoníku) a tedy

ke ztrátě způsobilosti být účastníkem řízení (k tomu viz výše citovaný komentář k občanskému soudnímu řádu str. 69).

Předtím, než mohl Nejvyšší správní soud vážit důvodnost kasačních stížností, musel se zabývat jejich přípustností. Přitom zjistil, že kasační stížnost směřující proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 4. 2007, č. j. 31 Ca 240/2006 - 60, je nepřípustná. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je totiž nepřípustná kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Ze spisu k tomu vyplynulo, že proti rozhodnutí žalovaného ze 30. 9. 2005, č. j. 190655/05/228912/5098, které bylo citovaným rozsudkem krajského soudu zrušeno, podal žalobce žalobu dne 10. 10. 2005. Jeho žaloba byla rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 11. 2005, č. j. 31 Ca 245/2005 - 19, zamítnuta s tím, že postup žalovaného nebyl v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání. Žalobce však proti tom podal kasační stížnost a Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 11. 2006, č. j. 2 Afs 46/2006 - 51, rozsudek krajského soudu ze dne 25. 11. 2005, č. j. 31 Ca 245/2005 - 19, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Poukázal přitom na řadu nálezů Ústavního soudu, z nichž je zřejmé, že *„ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Jako takové má proto v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí obecných soudů, jež uvedenou souvztažnost norem jednoduchého práva neakceptují, ocitají se z tohoto důvodu v rozporu s ustanoveními čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1 Listiny.“* Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zdůraznil, že uvedený závěr je podle čl. 89 odst. 2 Ústavy pro správní soudy závazný a jednoznačně z něho vyplývá, že po prohlášení konkursu je vyloučeno, aby správce daně jakkoliv kompenzoval nedoplatky a přeplatky na daních. Krajský soud v Hradci Králové, pro který byl právní závěr Nejvyššího správního soudu vyslovený ve zrušovacím rozsudku závazný (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), následně vydal nové rozhodnutí ve věci (rozsudek ze dne 23. 4. 2007, č. j. 31 Ca 240/2006 - 60), v němž se názorem Nejvyššího správního soudu plně řídil a rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2005 zrušil.

V citovaném rozsudku (ze dne 13. 11. 2006, č. j. 2 Afs 46/2006 - 51) se tedy Nejvyšší správní soud jednoznačně vyslovil k tomu, že podle § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, není možné započtení na majetek patřící do podstaty - a to ani veřejnoprávních pohledávek, mezi které patří daňové nedoplatky. Zdůraznil také, že uvedené ustanovení vytváří překážku v postupu správce daně mj. podle § 64 odst. 2 daňového řádu. Pokud tedy stěžovatel podal kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 4. 2007, č. j. 31 Ca 240/2006 - 60, v níž nesouhlasil s právními závěry, které krajský soud převzal ze závazného zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu, jedná se o kasační stížnost nepřípustnou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel totiž brojí proti rozhodnutí, jímž krajský soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. Podle § 46

odst. 1 písm. d), § 120 s. ř. s. je třeba nepřipustný návrh odmítnout a proto Nejvyšší správní soud tuto kasační stížnost odmítl.

Ostatní kasační stížnosti (proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 2. 2007, č. j. 31 Ca 15/2006 – 24 a ze dne 30. 3. 2007, č. j. 31 Ca 75/2006 – 23 a č. j. 31 Ca 84/2006 – 23) posoudil Nejvyšší správní soud věcně; při zjišťování jejich důvodnosti byl vázán jejich rozsahem a uplatněnými důvody (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V kasačních stížnostech stěžovatel uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. („nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení“). Takovou otázkou je, zda stěžovatel postupoval v souladu se zákonem, pokud žalobci nevrátil daňový přeplatek a naopak jej započel podle § 64 odst. 2 daňového řádu a § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.

Při posuzování této otázky vycházel Nejvyšší správní soud z výše citovaného nálezu Ústavního soudu, kterým byla vyslovena protiústavnost § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., tedy právě toho ustanovení, podle něhož stěžovatel při započtení postupoval. Ve zmíněném nálezu (sp. zn. Pl. ÚS 48/06) Ústavní soud poukázal na čl. 11 Listiny základních práv a svobod, který zakotvuje právo každého vlastnit majetek, přičemž vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu, a zdůraznil, že z uvedeného ustanovení nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka. Podle Ústavního soudu však aplikací § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb. 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 přitom odkázal na svoji argumentaci obsaženou v předchozích nálezech týkajících se nepřipustnosti započtení pohledávky při souběhu daňového a konkursního řízení (např. náleze sp. zn. III. ÚS 648/04, in Sbírka rozhodnutí, svazek 38, náleze č. 145, str. 135). Ústavní soud dále zdůraznil přednost ústavně konformní interpretace právního předpisu nebo jeho jednotlivého ustanovení před jeho zrušením. V daném případě však napadené ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb. 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*. Ústavní soud proto vyslovil, 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., a to text »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.*«, bylo v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod“. Dále upozornil na to, 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*“.

Zmíněný nálezn tak dávná odpověď na všechny námítky obsažené v kasačních stížnostech, neboť zapovídá použití § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., jakožto ustanovení protiústavního, a k nepřipustnosti započtení jak soukromoprávních, tak veřejnoprávních pohledávek při souběhu daňového a konkursního řízení odkazuje výslovně na nálezn Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, z něhož krajský soud v napadených rozhodnutích vycházel. Je tedy v souladu se zákonem závěr krajského soudu o tom, že § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, zakotvoval nepřipustnost započtení na majetek patřící do konkursní podstaty, a to ve vztahu k soukromoprávním i veřejnoprávním pohledávkám, a vytvářel tak překážku v postupu správce daně podle § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu, podle kterých lze použít daňový přeplatek na úhradu daňového nedoplatku u jiné daně [pozn. soudu: s účinností ode dne 1. 1. 2008 byl zákon č. 328/1991 Sb. zrušen, a to zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)]. Krajský soud tak postupoval v souladu se zákonem, pokud stěžovatelova rozhodnutí zrušil. Důvod uplatněný v kasačních stížnostech uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl zjištěn.

Vzhledem ke všemu uvedenému Nejvyšší správní soud kasační stížnosti zamítl jako nedůvodné podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 3 s. ř. s. Pokud jde o kasační stížnost proti rozsudku ze dne 23. 4. 2007, č. j. 31 Ca 240/2006 - 60, tak podle § 60 odst. 3, § 120 s. ř. s. nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, jestliže byl návrh odmítnut. V případě řízení o ostatních kasačních stížnostech stěžovatel neměl úspěch a nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl naopak plný úspěch, a proto mu soud podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil vůči žalovanému. Výše nákladů řízení je tvořena náhradou nákladů zastoupení původního žalobce, který byl zastoupen advokátem JUDr. Milanem Václavíkem, za tři úkony právní služby, a to za tři vyjádření ke kasačním stížnostem (jedno vyjádření ze dne 2. 5. 2007 a dvě ze dne 30. 5. 2007), ve výši 3x 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif] a náhradu hotových výdajů ve výši 3x 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), tedy 7200 Kč. Všechna vyjádření byla podána před právní mocí usnesení o spojení věcí, a nelze tedy použít § 12 odst. 3 advokátního tarifu. Vzhledem k tomu, že je advokát plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Částka daně vypočtená podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, činí 1368 Kč. Stěžovatel je tedy povinen zaplatit žalobci k rukám advokáta JUDr. Milana Václavíka, se sídlem Gočárova třída 1105/36, Hradec Králové, náhradu nákladů řízení v celkové výši 8568 Kč. Ke splnění povinnosti mu byla stanovena přiměřená lhůta.

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

V Brně dne 10. března 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu