

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **JUDr. Karel Krčmárik**, se sídlem Obránců míru 3, Žatec, správce konkursní podstaty úpadce BIDIPO & S, a. s., se sídlem Vroutecká 117, Podbořany, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 2. 2007, č. j. 15 Ca 245/2006 – 26,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 21. 2. 2007, č. j. 15 Ca 245/2006 – 26, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „stěžovatel“) ze dne 3. 10. 2006, č. j. 14091/0606-1500 a rozhodnutí Finančního úřadu v Podbořanech (dále jen „finanční úřad“) ze dne 26. 1. 2006, č. j. 2031/06/202970/0231. Prvním z uvedených rozhodnutí bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti druhému z uvedených rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho žádost o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 6740 Kč. Krajský soud rovněž uložil stěžovateli povinnost uhradit účastníkovi řízení náhradu nákladů řízení ve výši 8568 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 – 44, a ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004 - 50, ve kterých Nejvyšší správní soud s ohledem na konstantní, avšak odlišnou rozhodovací praxi Ústavního soudu, revidoval své stanovisko ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003-225 s tím, že neshledal důvod, proč by se měl odchýlit od ústavně konformní interpretace ust. § 40 odst. 11 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a

poplatků“) a ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“) obsažené v nálezech Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05, ze dne 20. 12. 2005, sp. zn. II. ÚS 35/05, ze dne 18. 1. 2006, sp. zn. III. ÚS 41/05 a sp. zn. 658/04 a ze dne 23. 2. 2006, sp. zn. III. ÚS 208/05. Převod přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku jiné daňové povinnosti je v rozporu s kogentním ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a nerespektuje cíl tohoto zákona stanovený v ust. § 2 odst. 3. Argumentaci stěžovatele, že Ústavní soud se dosud nevyslovil ke vztahu ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2007 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), krajský soud odmítl s tím, že Ústavní soud se v nálezu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, zabýval problematikou přípustnosti započtení daňových přeplatků na daňové nedoplatky po prohlášení konkursu nejen z pohledu zákona o konkursu a vyrovnání a zákona o správě daní a poplatků, ale i z pohledu ust. § 37a odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, přičemž toto ustanovení bylo takřka v nezměněné podobě transponováno do ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud stěžovatel odůvodňuje svou rozhodovací praxi právě změnou právní úpravy, nemůže tento jeho postup s ohledem na konstantní rozhodovací praxi Ústavního soudu obstát. Právní úprava vracení nadměrného odpočtu obsažená v ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je obecnou úpravou, před kterou má přednost úprava speciální obsažená v ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Nárok na vrácení přeplatku na dani je pohledávkou úpadce za dlužníkem, jímž je v tomto případě stát, a jako takový je součástí konkursní podstaty, na čemž nic nemění ani to, že úpadcův dlužník za úpadcem má pohledávky, které přihlásil nebo byl povinen přihlásit do konkursu. S ohledem na výše uvedené tak podle krajského soudu finanční úřad i stěžovatel postupovali v rozporu s ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku jeho postupu podle ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Citované ustanovení je zcela jednoznačné a přesně stanoví postup správce daně a nedává žádný prostor pro výklad opírající se o právní názory vyslovené Ústavním soudem, které vycházejí z předchozí právní úpravy. Stěžovatel trvá na tom, že na základě citovaného ustanovení se po prohlášení konkursu vyměřený nadměrný odpočet vrátí pouze v případě, pokud nemá daňový subjekt daňové nedoplatky vzniklé před i po prohlášení konkursu. Stěžovatel nemohl při vracení nadměrného odpočtu postupovat jinak, než jak mu ukládá zákon. Dokud nedojde ke zrušení citovaného ustanovení Ústavním soudem, není stěžovatel oprávněn posuzovat ústavnost daňových zákonů. Ústavní soud se dosud ke vztahu ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nevyslovil. Podle stěžovatele nelze ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty považovat za obecnou úpravu ve vztahu k zákonu o konkursu a vyrovnání. Nepřezkoumatelnost ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spatřoval stěžovatel v tom, že v napadeném rozsudku je uvedeno, že se ruší rozhodnutí ze dne 3. 10. 2006, č. j. 14091/0606-1500, ačkoli rozhodnutí stěžovatele má č. j. 14091/06-1500. Ve vztahu k výroku o náhradě nákladů řízení stěžovatel namítal, že účastník řízení jako správce konkurzní podstaty, který podal daňové přiznání i odvolání a má právnické

vzdělání, nevynaložil náklady na zastupování daňovým poradcem důvodně. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti z důvodu chybného označení zrušeného správního rozhodnutí ve výroku napadeného rozsudku. Na str. 1 předmětného rozhodnutí, které stěžovatel vydal dne 3. 10. 2006, je v souladu s ust. § 32 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků uvedeno číslo jednací „14091/0606-1500“. Toto číslo jednací se shoduje s číslem jednacím uvedeným ve výroku napadeného rozsudku. To, že stěžovatel na následujících stranách předmětného rozhodnutí uvedl číslo jednací v odlišné podobě (14091/06-1500) pak nemůže mít na přezkoumatelnost napadeného rozsudku žádný vliv. Krajský soud tedy označil napadené rozhodnutí zcela správně, tj. způsobem vylučujícím jakoukoliv pochybnost o tom, které rozhodnutí bylo předmětem jeho přezkumu. Tato stížní námitka je proto nedůvodná.

V dané věci je sporná otázka, zda stěžovatel, a rovněž finanční úřad, postupoval v souladu se zákonem, nebylo-li vyhověno žádosti účastníka řízení o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty vzniklého po prohlášení konkursu.

Při posuzování této otázky vycházel Nejvyšší správní soud z nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06 (dostupný na http://nalus.usoud.cz), kterým byla vyslovena protiústavnost ust. § 105 odst. 1 věta třetí zákona o dani z přidané hodnoty, tedy toho ustanovení, podle něhož jak stěžovatel, tak finanční úřad v daném případě postupovali. V citovaném nálezu Ústavní soud poukázal na čl. 11 Listiny, 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 citovaného 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 přitom odkázal na svoji argumentaci obsaženou v předchozích nálezech týkajících se nepřípustnosti započtení pohledávky při souběhu daňového a konkursního řízení (např. nález ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04) a dále zdůraznil přednost ústavně konformní interpretace právního předpisu nebo jeho jednotlivého ustanovení před jeho zrušením. Napadené ustanovení § 105 odst. 1 věta třetí zákona o dani z přidané hodnoty představuje kogentní úpravu, kterou nelze překlenout ústavně konformní interpretací, neboť její kategorický charakter neumožňuje adresátovi (správci daně) se od ní 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 plátci 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". V závěru pak uvedl, 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".

K otázce nepřípustnosti započtení jak soukromoprávních, tak veřejnoprávních pohledávek při souběhu daňového a konkursního řízení odkázal v citovaném nálezu Ústavní soud výslovně na nález ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, z něhož krajský soud v napadeném rozsudku vycházel. Proto závěr krajského soudu, že aplikace ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání má přednost před ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nelze označit za nezákonný.

Tím, že Ústavní soud shledal ust. § 105 odst. 1 věty třetí zákona o dani z přidané hodnoty protiústavním, zprostil orgány veřejné moci povinnosti jeho aplikace. Přesto, že zrušovací nálezy Ústavního soudu mají v řízení o kontrole norem účinky ex nunc a Ústavní soud není oprávněn zrušit již neplatný právní předpis [§ 66, § 67 zákona č. 182/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů], představuje vyslovení interpretativního výroku Ústavním soudem o protiústavnosti právního předpisu překážku jeho aplikace v těch případech, kdy by ještě tato aplikace přicházela v úvahu. Citovaný nález Ústavního soudu sice nemůže vyvolat možnost opětovného otevření těch případů, které již byly pravomocně ukončeny; zároveň však platí, že právní názor v něm obsažený nelze opomenout tehdy, jedná-li se o řízení dosud neskončená, a to i včetně neskončených řízení u správních soudů. V těchto případech má interpretativní výrok Ústavního soudu pro aplikační praxi v podstatě stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2008. č. j. 5 Afs 7/2005 – 127, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud proto již nemůže ust. § 105 odst. 1 věty třetí zákona o dani z přidané hodnoty na daný případ aplikovat. Pokud tedy krajský soud vycházel z konstantní judikatury Ústavního soudu a dospěl přitom k závěru, že finanční úřad měl žádosti účastníka řízení vyhovět a vrátit předmětný přeplatek do konkursní podstaty, nelze tomuto závěru, s přihlédnutím k výše citovanému nálezu, kterým Ústavní soud vyslovil protiústavnost ust. § 105 odst. 1 věta třetí zákona o dani z přidané hodnoty, nic vytknout. Tato stížní námitka je proto nedůvodná.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že postup finančního úřadu, který v daném případě přeplatek na dani z přidané hodnoty nevrátil do konkursní podstaty, byl nezákonný. Stěžovatel tento postup aproboval, a proto je i jeho rozhodnutí v rozporu se zákonem. Krajský soud tedy zrušením obou uvedených rozhodnutí nepostupoval nezákonně.

Stěžovatel rovněž zpochybnil výrok, kterým mu krajský soud uložil zaplatit účastníkovi náhradu nákladů řízení ve výši 8568 Kč. Otázkou, zda může Nejvyšší správní soud přezkoumávat výrok krajského (městského) soudu o nákladech řízení, se zabýval rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 - 64 (dostupné

na www.nssoud.cz), ve kterém mimo jiné vyslovil, že „zákonodárce nemínil absolutně a bezvýjimečně vyloučit přezkum výroku o nákladech řízení, ale naopak umožnit jej tam, kdy Nejvyšší správní soud věcně přezkoumává výrok o věci samé. Ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s. je tudíž aplikovatelné pouze na kasační stížnosti podané výlučně proti výroku o nákladech řízení.“ Proto jsou splněny podmínky pro věcný přezkum výroku krajského soudu o nákladech řízení.

Pochybení krajského soudu spočívá podle stěžovatele v tom, že přiznal náhradu nákladů řízení účastníkovi řízení, který nevynaložil náklady na zastupování daňovým poradcem důvodně, neboť sám má právnické vzdělání.

Podle ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. má účastník řízení, nestanoví-li tento zákon jinak, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Podle ust. § 35 odst. 2 s. ř. s., nestanoví-li tento zákon jinak, účastník může být zastoupen advokátem, popřípadě jinou osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů, týká-li se návrh oboru činnosti v nich uvedených. Za zastupování náleží odměna; pro určení její výše, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak, se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb.

Z čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod plyne právo každého, tj. i osoby s právnickým vzděláním, na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení. Podle odst. 3 citovaného článku je garantována rovnost všech účastníků před zákonem. Tato práva jsou na úrovni zákona realizována mimo jiné v citovaných ustanoveních s. ř. s. Ústavně garantované právo na právní pomoc zahrnuje, s výjimkou řízení, pro něž je předepsáno obligatorní zastoupení, právo účastníka řízení dát se v řízení zastupovat zástupcem. Zastoupení je tak ponecháno, s uvedenou výjimkou, zcela na vůli účastníka řízení, a to bez ohledu na jeho schopnosti či osobní předpoklady (např. vzdělání). Důvody pro volbu zástupce nelze spatřovat jen v nedostatku příslušné kvalifikace, ale např. i ve vyšší míře objektivity zástupce, jeho konkrétní specializaci na daný problém apod.

Stěžovatel svou argumentaci staví na tom, že pokud účastník řízení má právnické vzdělání, nebyly náklady vzniklé v souvislosti se zastoupením daňovým poradcem v řízení před krajským soudem vynaložené důvodně. Pojem „důvodně“ použitý v ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. je však nutno chápat jako určitou pojistku před hrazením nákladů nesouvisejících s řízením či nadbytečných. Z citovaného ustanovení nelze dovodit, že by určitá kategorie osob měla z hlediska právního zastoupení odlišné postavení, a tak ji de facto upírat její právo na právní pomoc a tím ji diskriminovat. Účastníka řízení nelze sankcionovat tím, že mu nebude přiznána část nákladů odpovídající výši odměny daňového poradce či advokáta s tím, že se mohl bránit sám (srovnej nález Ústavního soudu ze dne 19. 6. 2007, sp. zn. II. ÚS 187/06, dostupný na http://nalus.usoud.cz).

Proto v daném případě krajský soud v souladu se zákonem přiznal náhradu nákladů řízení úspěšnému účastníkovi řízení, který byl v řízení před krajským soudem zastoupen daňovým poradcem, byť sám má právnické vzdělání.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, protože neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. tak, že žádnému z účastníků řízení náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníkovi řízení žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 15. července 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu