



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 **Dr. Daniela Hilberta, správce konkursní podstaty úpadce Stavebního podniku Prachatice a. s. v likvidaci**, se sídlem Vimperk, Nerudova 263, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem Český Krumlov, Rooseveltova 37, proti žalovanému **Finančnímu úřadu ve Vimperku**, se sídlem Vimperk, nám. 1. máje 200, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2005, č. j. 25654/05/102970/3735, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 11. 2005, č. j. 10 Ca 153/2005 - 22,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 11. 2005, č. j. 10 Ca 153/2005 - 22, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (jako stěžovatel) domáhá, aby Nejvyšší správní soud zrušil shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2005, kterým byla podle § 53 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), zamítnuta stěžovatelova reklamacie proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2005, č. j. 21191/05/102970/3735, o užití přeplatku na dani na úhradu jiného nedoplatku podle § 59 odst. 3 písm. e) a § 64 odst. 2 daňového řádu, a to za probíhajícího konkursu úpadce Stavebního podniku Prachatice a. s. v likvidaci. Krajský soud stěžovatelovu žalobu zamítl s tím, že přeplatek na dani vznikl v roce 2005, tedy za účinnosti zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb., jehož § 105 odst. 1 pak připouštěl vrácení přeplatku pouze za situace, že neexistují nedoplatky na jiných daních. Žalovaný pak postupoval přesně podle citovaného ustanovení a tedy v souladu se zákonem.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Domnívá se, že krajský soud

postupoval v rozporu se zákonem, neboť nerespektoval náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 544/02, kde byla řešena problematika zápočtu přeplatků na dani z přidané hodnoty na úhradu starých nedoplatků zcela opačně. Výklad zaujatý žalovaným a krajským soudem tak neodůvodněně zvýhodňuje správce daně a popírá smysl konkursního řízení. Stěžovatel proto navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření s kasační stížností nesouhlasí a domnívá se, že postupoval zcela v souladu se zákonem, konkrétně s § 105 odst. 1 třetí větou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který otázku vrácení nadměrného odpočtu zcela jednoznačně upravuje. Stěžovatelem zmíněný náleží Ústavního soudu pak na danou věc nedopadá, navíc je v rozporu se stanoviskem pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003. Navrhuje proto zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti dne 11. 10. 2006 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 náleží sp. zn. Pl. ÚS 48/06 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), v němž protiústavnost citovaného ustanovení shledal.

Nejvyšší správní soud posuzoval důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V kasační stížnosti 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 žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud stěžovateli nevrátil daňový přeplatek a naopak jej započítal 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 náleží Ústavního soudu, kterým byla vyslovena protiústavnost § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tedy právě toho ustanovení, podle něhož žalovaný při započtení postupoval. Ve zmíněném náleží (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 interpretační 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 zákonodárcem 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 nepřijatelnosti započtení pohledávky při souběhu daňového a konkursního řízení (např. náleží sp. zn. I. ÚS 544/02, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, nebo sp. zn. III. ÚS 648/04, in Sbírkou rozhodnutí, svazek 38, náleží 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 věta 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 zakazuje použití § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jakožto ustanovení protiústavního, a k nepřipustnosti započtení pohledávek při souběhu daňového a konkursního řízení odkazuje výslovně mj. na nálezn Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, z něhož stěžovatel v kasační stížnosti vychází. Nepřipustnost započtení na majetek patřící do konkursní podstaty vychází z § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání. Nepřipustnost se přitom nevztahovala jen na soukromoprávní, ale i na veřejnoprávní pohledávky, mezi které patří i daňové nedoplatky. Uvedené ustanovení tak vytvářelo 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)]. Žalovaný tedy v daném případě nebyl oprávněn započtení provést a krajský soud tuto právní otázku posoudil nesprávně.

Žalovaný má pravdu, pokud uvádí, že Nejvyšší správní soud zaujal opačný právní názor ve stanovisku svého pléna ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003, zveřejněno pod č. 215/2004 Sb. NSS, kde uvedl, že „daňový přeplatek lze vrátit daňovému subjektu jen za předpokladu, že se jedná o vratitelný přeplatek, to jest není-li evidován na žádném z jeho osobních účtů žádným správcem daně nedoplatek na dani, přičemž není rozhodné, zda nedoplatek vznikl před nebo po prohlášení konkursu. Postup správce daně není nezákonný, postupuje-li při vrácení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení stanovenými daňovými předpisy“. Podstata tohoto právního názoru, však byla zásadním způsobem zpochybněna již výše citovaným náleznem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 (a nepřímou také náleznem sp. zn. I. ÚS 544/02). Ratio decidendi zmíněného nálezu lze shrnout tak, že „ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřipustnost 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 pak dovedl povinnost správních soudů včetně soudu zdejšího ve své další rozhodovací činnosti respektovat citovaný právní názor Ústavního soudu, byť zmiňované stanovisko Nejvyššího správního soudu nebude nahrazeno žádným novým stanoviskem ani rozhodnutím rozšířeného senátu (viz např. rozsudek ze dne 14. 9. 2005 sp. zn. 2 Afs 180/2004, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud tak shledal důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. naplněným a rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.); v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí (odst. 3 téhož ustanovení).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. ledna 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu