



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **JUDr. Břetislav Koman**, správce konkursní podstaty úpadce Zemědělské družstvo Úsvit v Chyňavě v likvidaci, se sídlem Bubenská 25, Praha 7, proti žalovanému: **Finanční úřad v Berouně**, se sídlem Tyršova 1634, Beroun, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2006, č. j. 44 Ca 33/2006 - 15,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Praze (dále „krajský soud“), kterým byla zrušena rozhodnutí Finančního úřadu v Berouně („žalovaný“) ze dne 17. 2. 2006, č. j. 17621/06/026911/3481, a ze dne 13. 2. 2006, č. j. 15354/06/026911/3481. Prvně jmenovaným rozhodnutím byla zamítnuta reklamacie žalobce proti rozhodnutí ze dne 13. 2. 2006 o převedení přeplatku vykázaného na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2005 ve výši 1468 Kč na úhradu předkonkurzního nedoplatku na dani z převodu nemovitostí. Svůj postup odůvodnil žalovaný ustanovením § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, kdy prohlášením konkurzu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkurzu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkurzu.

II.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu. Odkazuje zejména na znění ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb., který explicitně stanoví postup správce daně, a to i pro případy prohlášení konkurzu. Uvádí, že daň z přidané hodnoty je konstruována jako rozdíl daně na vstupu (nároku na odpočet) a na výstupu (vlastní daňová

povinnost), jež je daňovou povinností plátce v konkrétním zdaňovacím období. Nelze tedy chápat DPH jen jako nárok na odpočet bez ohledu na vlastní daňovou povinnost. V případě konkursu se přeplatek proto vrátí plátcovi jen tehdy, jestliže nemá daňové nedoplatky vzniklé před i po prohlášení konkursu. Stěžovatel rovněž poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, v němž se uvádí, že pokud by mělo být přijato výhodnější postavení finančního úřadu jako správce daně při uspokojování jeho pohledávek, reprezentujících určitý veřejný zájem, takové zvýhodnění by musel zákonodárce formulovat explicitně. To bylo učiněno zákonodárcem právě výslovně v ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

III.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že napadený rozsudek krajského soudu považuje za věcně i formálně správný a za souladný s právními předpisy. Žalovaný prý chce pouze setrvávat na svojí nezákonné praxi, spočívající v upřednostňování svých nároků vůči nárokům ostatních věřitelů.

Proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), § 109 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (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.

Proto také Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti dne 7. 8. 2007 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., na který se stěžovatel v kasační stížnosti zejména odvolával (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 7. 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.

Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že se v minulosti opakovaně vyjadřoval k právní otázce vracení daňového přeplatku daňovému subjektu po prohlášení konkursu, přičemž touto otázkou se již zabýval i postupem dle ustanovení § 12 odst. 2, § 19 odst. 2 s. ř. s., když plénum tohoto soudu k předmětné otázce v zájmu jednotného rozhodování soudů zaujalo dne 29. 4. 2004 stanovisko sp. zn. Sst 2/2003, závazné pro jeho další činnost i pro činnost ostatních soudů v rámci výkonu správního soudnictví (viz č. 215/2004 Sb. NSS). Podstata tohoto

stanoviska spočívá v následující právní větě: „*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 citovaného právního názoru byla nicméně zásadním způsobem zpochybněna rozhodovací činností Ústavního soudu (viz např. nálezy sp. zn. III. ÚS 648/04, III. ÚS 658/04, II. ÚS 35/05, III. ÚS 38/05, III. ÚS 41/05, III. ÚS 208/05, IV. ÚS 408/05 a nepřímě také nálezy sp. zn. I. ÚS 544/02, vše vyhledatelné na www.nalus.usoud.cz).

Ratio decidendi citovaných nálezů 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.*“

Ze srovnání citované judikatury Ústavního soudu a uvedené právní věty, blíže argumentačně rozvedené ve stanovisku Nejvyššího správního soudu, je jasně patrné, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných základech.

Přitom platí, jak již Nejvyšší správní soud uvedl např. ve svém rozsudku ze dne 14. 9. 2005, sp. zn. 2 Afs 180/2004 (na který pro stručnost v plném rozsahu odkazuje – viz www.nssoud.cz), že v podmínkách právního státu je nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasně seznatelné judikatury Ústavního soudu – s odvoláním na dikci zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za protiústavní. Proto musí správní soudy ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor obsažený v citované judikatuře Ústavního soudu. V tomto smyslu je tento právní názor závazný.

Argumentace stěžovatele nicméně vychází i z ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., které v době vydání citovaných rozhodnutí Ústavního soudu ještě nebylo účinné, nicméně v nyní projednávané věci nabývá na významu (viz výše provedená rekapitulace kasační stížnosti). Tato skutečnost samozřejmě do případu vnáší nové aspekty, s nimiž je třeba se vypořádat.

K tomu je zejména nutno uvést, že Ústavní soud výrokem nálezu ze dne 9. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 48/2006 (in: www.nalus.usoud.cz), rozhodl, 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.*“ Ratio decidendi tohoto nálezu spočívá v konstatování, že „*vlastnické právo jako právo základní 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 uvedených ústavních normy nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, reprezentovaného v daňových věcech správcem daně, která by v případě prohlášení konkursu vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení oproti ostatním konkursním věřitelům.*“

Podle ustáleného názoru zdejšího soudu (viz např. rozsudek ze dne 13. 3. 2008, sp. zn. 5 Afs 7/2005, in: www.nssoud.cz) přitom platí, že podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR

je při rozhodování soudce vázán zákonem (a *minori ad maius* ústavním zákonem) a nemůže proto vědomě připustit takovou situaci, kdy bude aplikovat zákon, u něhož je přesvědčen o jeho protiústavnosti, jelikož by této svojí povinnosti nedostál. To také znamená, že jakkoliv platí obecná zásada, podle níž zrušovací nálezy Ústavního soudu mají v řízení o kontrole norem účinky *ex nunc* a nikoliv *ex tunc*, a také, že Ústavní soud není oprávněn zrušit již neplatný právní předpis (§ 66, § 67 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu), představuje vyslovení interpretativního výroku Ústavním soudem o protiústavnosti právního předpisu překážku jeho aplikace v těch případech, kdy by ještě tato aplikace připadala v úvahu. Jinak řečeno, citovaný nálezy 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, pakliže se jedná o řízení dosud neskončená, a to i včetně těch řízení, které dobíhají u správních soudů. V těchto případech má (pouhý) interpretativní výrok Ústavního soudu pro aplikační praxi v podstatě stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis.

Je tak zjevné, že ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v daném případě nemůže být aplikováno, a to ani jako referenční kritérium v nyní rozhodované věci. Rovněž této části argumentace stěžovatele proto nelze přisvědčit.

Nejvyšší správní soud, respektujíc dle čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR závaznost rozhodnutí Ústavního soudu, proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl, jelikož shledal, že krajský soud odůvodnil napadený rozsudek zcela v intencích shora citované judikatury Ústavního soudu.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Naopak žalobce byl ve věci úspěšný, avšak žádné náklady mu nevznikly, resp. je neuplatnil. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 11. února 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu