



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: **Ing. Jan Křížek, CSc.**, správce konkurzní podstaty úpadce **EGERIUS Group, a. s.**, se sídlem Lochotínská 11, Plzeň, zastoupeného JUDr. Karlem Uhlířem, advokátem se sídlem Husova 13, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční úřad v Chebu**, se sídlem Hálkova 32, Cheb, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 57 Ca 10/2006,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. Karla Uhlíře do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2856 Kč.

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 Plzni, jímž byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 14. 11. 2005, č. j. 77318/05/123911/0312, a ze dne 19. 10. 2005, č. j. 71706/05/123911/0312. Prvně citovaným rozhodnutím byla zamítnuta reklamace žalobce proti rozhodnutí ze dne 19. 10. 2005 o převedení přeplatku vykázaného na dani z přidané hodnoty ve výši 24 303 Kč na úhradu předkonkurzního nedoplatku na dani z převodu nemovitostí. Svůj postup odůvodnil žalovaný jednak ustanovením § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů („daňový řád“), kdy při vzniku přeplatku na jedné dani finanční úřad použije přeplatek na úhradu případného nedoplatku u jiné daně; a dále ustanovením § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který stanoví, že 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 ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Odkazuje zejména na znění ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb., které explicitně stanoví postup správce daně, a to i pro případy prohlášení konkursu. V případě konkursu se přeplatek vrátí plátcí jen tehdy, jestliže nemá daňové nedoplatky vzniklé před i po prohlášení konkursu. Stěžovatel totiž tvrdí, že vztah mezi státem a daňovým subjektem je veřejnoprávní. Započtení způsobuje zánik závazku a je podmíněno právním úkonem, který může být i jednostranný. Definice daňového přeplatku je obsažena v ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu a postup správce daně v situaci, kdy byl na majetek daňového subjektu prohlášen konkurs, je upraven v ustanovení § 40 odst. 11 stejného zákona. Při souběhu konkursního a daňového řízení tak má správce daně dvojí postavení, když na straně jedné provádí výkon správy daně v daňovém řízení a na straně druhé je účastníkem konkursního řízení. Podle ustanovení § 59 odst. 3 daňového řádu dále platí, že daňovou povinnost lze platit též přeplatkem na jiné dani. V případě prohlášení konkursu se proto jedná o úhradu dluhu na dani a nikoliv o započtení na majetek konkursní podstaty ve smyslu soukromoprávní úpravy. Nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty je tedy zvláštním druhem přeplatku, který se vrací sice bez žádosti, ale pouze tehdy, nemá-li daňový subjekt daňové nedoplatky na jiných daních vzniklé před prohlášením konkursu. Uvedené ustanovení tak nelze vykládat jinak, než že správce daně použije ustanovení § 64 odst. 2 daňového řádu. Výhodnější postavení finančního úřadu je totiž výslovně stanoveno v ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. Správce daně nemůže porušovat daňové předpisy, tj. ustanovení § 64 daňového řádu a § 105 zákona č. 235/2004 Sb., která jsou jednoznačná.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený 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 a také s judikaturou Ústavního soudu. V rámci konkursního řízení totiž musí mít všichni věřitelé rovné postavení a jejich pohledávky lze uspokojit poměrně podle zákonem stanoveného pořadí.

Žalobce 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 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.

Jak plyne ze shora uvedeného, v projednávané věci bylo argumentováno rovněž ustanovením § 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 nálezy 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 vrácení 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 nemyšlitelné, 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*

zákonu 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 uvedené ústavní 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 nálezh 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.

Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a činily celkem 2856 Kč. Byly tvořeny odměnou za jeden úkon právní služby ve výši 2100 Kč – vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v relevantním znění] a paušálem 300 Kč (§ 13 odst. 3 tarifu), celkem tedy 2400 Kč. Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok vůči státu o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 8 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená dle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona

č. 235/2004 Sb., činí 456 Kč. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalobce má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2856 Kč.

Naopak soud nevyhověl žádosti o přiznání odměny za druhý úkon právní služby, a to z toho důvodu, že JUDr. K. Uhlíř žalobce zastupoval již v řízení před krajským soudem, takže je zcela zjevné, že byl s věcí dostatečně seznámen a nebyl proto dán žádný rozumný důvod, aby se s touto věcí teprve seznamoval v řízení před Nejvyšším správním soudem.

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

V Brně dne 12. února 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu