



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Vodohospodářské stavby, s. r. o.**, se sídlem v Plzni, Libušínská 84, (dříve JUDr. Karel Uhlíř, správce konkursní podstaty úpadce Vodohospodářské stavby, s. r. o.), proti žalovanému: **Finanční úřad v Plzni**, se sídlem v Plzni, nám. Českých bratří 8, proti rozhodnutí žalovaného, ze dne 14. 12. 2005, č. j. 292415/05/138511/1684, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2006, č. j. 57 Ca 97/2005 - 26,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 1279,25 Kč k rukám advokáta Mgr. Petra Buršíka, do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 14. 12. 2005, č. j. 292415/05/138511/1684 a ze dne 14. 11. 2005, č. j. 281652/05/138511/1684, a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Prvně uvedeným rozhodnutím žalovaný podle § 53 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále též „daňový řád“) zamítl žalobcovu reklamaci proti rozhodnutí o přeplatku ze dne 14. 11. 2005, č. j. 281652/05/138511/1684 (druhé uvedené rozhodnutí) vydaném podle § 64 odst. 2 daňového řádu. Tento přeplatek na dani z přidané hodnoty byl převeden v částce 48 301 Kč 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 vztahuje i na veřejnoprávní pohledávky, mezi které patří i daňové nedoplatky. Uvedené ustanovení tak vytváří překážku v postupu správce daně podle § 64 odst. 2 daňového řádu. K tomu krajský soud poukázal na judikaturu Ústavního soudu (mj. na nálezy ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I ÚS 544/02, ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, a ze dne 24. 11. 2005, sp. zn. III. ÚS 24/05). 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 (pozn. soudu: uvedené 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).

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti a jejím doplnění uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Domnívá se, že Ústavní soud posuzoval případy odlišné, neboť v jeho případě bylo postupováno podle § 105 zákona č. 235/2004 Sb. podle něhož se po prohlášení konkursu plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu. Toto ustanovení je jednoznačné a stěžovatel byl povinen se jím řídit. Podle stěžovatele navíc neměl žalobce vůči němu žádnou pohledávku, jelikož stěžovatel nebyl povinen nadměrný odpočet daně žalobci vrátit. K žádnému započtení tak dojít nemohlo, neboť pohledávku měl pouze stěžovatel vůči žalobci. Domnívá se také, že z pozice vrchnostenského orgánu má právo na výhodnější postavení, než běžný konkursní věřitel. Navrhuje proto rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalobce ve svém vyjádření s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí a přiznání náhrady nákladů řízení. Plně se ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu, který je v souladu s judikaturou Ústavního soudu. Zdůrazňuje také, že v rámci konkursního řízení musí mít všichni účastníci rovné postavení.

Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti 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. Usnesením ze dne 6. 1. 2009 rozhodl zdejší soud o pokračování v tomto řízení, protože 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 konkursu na majetek úpadce Vodohospodářské stavby s. r. o. po splnění rozvrhového usnesení (usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 2. 2008, č. j. 29 K 30/2004 - 301, které nabylo právní moci dne 12. 3. 2008) a v řízení je proto jako s žalobcem nadále jednáno s bývalým úpadcem Vodohospodářské stavby s. r. o., který je procesním nástupcem správce konkursní podstaty JUDr. Karla Uhlíře, se sídlem Plzeň, Husova 722/13, který žalobu 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 konkursu totiž nemůže pokračovat v řízení sám správce konkursní 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 konkursu přecházet na bývalého správce konkursní 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 konkursu tak automaticky svědčí úpadci. Tento postup je ostatně pro případ zrušení konkursu 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 konkursu 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).

Nejvyšší správní soud dále 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 stěžovatel postupoval v souladu se zákonem, pokud žalobci nevrátil daňový přeplatek a naopak postupoval 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, které stěžovatel aplikoval. Ve výše 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 použitím § 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 ke 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 sp. zn. III. ÚS 648/04, in Sbíрка rozhodnutí, svazek 38, nález 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 nálezný tak dává odpověď na všechny námitky obsažené v kasační stížnosti, 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 nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, z něhož krajský soud v napadeném rozsudku také vycházel. Stěžovatelova domněnka, že se v daném případě o započtení nejednalo je přitom lichá, neboť daná situace je právně shodná se situací posuzovanou Ústavním soudem. Krajský soud tedy postupoval v souladu se zákonem, pokud dospěl k závěru, 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 tedy postupoval v souladu se zákonem, pokud stěžovatelova rozhodnutí zrušil. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl zjištěn.

Vzhledem ke všemu uvedenému Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou 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. Stěžovatel (žalovaný) neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Naopak žalobce měl 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 Mgr. Petrem Buršíkem se sídlem Plzeň, Husova 13, za jeden úkon právní služby, a to za vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 31. 7. 2006, ve výši 1 x 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31. 8. 2006] a náhradu hotových výdajů ve výši 1 x 75 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), tedy 1075 Kč. Vyjádření totiž bylo podáno ještě před novelou advokátního tarifu provedenou vyhláškou č. 276/2006 Sb. 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 204,25 Kč. Stěžovatel je tedy povinen zaplatit žalobci k rukám advokáta Mgr. Petra Buršíka se sídlem Plzeň, Husova 13, náhradu nákladů řízení v celkové výši 1279,25 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. dubna 2009

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu