



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Mgr. Radan Vencel**, správce konkurzní podstaty úpadce **DGOLD, a. s.**, se sídlem Nádražní 66, Semily, zast. Mgr. Jaroslavem Červenkou, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Chmelova 357/2, proti žalovanému: **Finanční úřad v Semilech**, se sídlem Vysoká 140, Semily, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 9. 2005, č. j. 38407/05/258920/4330, ze dne 14. 11. 2005, č. j. 45269/05/258920/7603, ze dne 14. 7. 2006, č. j. 34205/06/258920/7603, ze dne 5. 1. 2006, č. j. 473/06/258920/7603, ze dne 27. 4. 2006, č. j. 25197/06/258920/7603, ze dne 14. 7. 2006, č. j. 34206/06/258920/7603, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2006, č. j. 31 Ca 253/2005 - 17, ze dne 30. 11. 2006, č. j. 31 Ca 5/2006 - 17, ze dne 23. 4. 2007, č. j. 31 Ca 172/2006 - 19, ze dne 25. 5. 2007, č. j. 31 Ca 52/2006 - 19, ze dne 25. 5. 2007, č. j. 31 Ca 136/2006 - 25, ze dne 31. 10. 2007, č. j. 31 Ca 173/2006 - 20,

takto:

- I. Kasační stížnosti **se zamítají.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení o kasačních stížnostech v částce 12 000 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Jaroslava Červenky, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

Kasačními stížnostmi se žalovaný (nyní stěžovatel) domáhá, aby Nejvyšší správní soud vydal rozsudek, kterým by zrušil shora uvedené rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové a věci vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Krajský soud v Hradci Králové napadenými rozsudky zrušil uvedená rozhodnutí stěžovatele a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Svými rozhodnutími stěžovatel nevyhověl podle § 53 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), žalobcovým reklamacím proti svým rozhodnutím

o užití přeplatků na dani na úhradu jiného nedoplatku podle § 64 odst. 2 daňového řádu a § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to za probíhajícího konkursu vůči úpadci DGOLD, a. s. 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 nevztahuje jen na soukromoprávní, ale i na veřejnoprávní pohledávky, mezi které patří i daňové nedoplatky. Uvedené ustanovení tak vytváří překážku v postupu správce daně podle § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu. K tomu krajský soud poukázal na náleží Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, z něhož vycházel. Ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb., pak podle krajského soudu na uvedený závěr nemá žádný vliv, neboť v podstatě pouze opakuje, co je uvedeno v § 40 odst. 11 daňového řádu.

Stěžovatel proti tomu v kasačních stížnostech uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem. Domnívá se totiž, že krajským soudem citovaný náleží Ústavního soudu lze aplikovat pouze k právní úpravě účinné do 30. 4. 2004, kdy se při vrácení nadměrného odpočtu postupovalo podle § 37a zákona č. 588/1992 Sb. Od 1. 5. 2004 je způsob vrácení upraven § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který jednoznačně upravuje postup správce daně při vrácení vratitelného přeplatku na dani z přidané hodnoty vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu na této dani při souběhu konkursního a daňového řízení. 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 § 64 odst. 2 daňového řádu. Výhodnější postavení finančního úřadu je totiž explicitně stanoveno § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tak jak vyžadoval Ústavní soud. Stěžovatel proto navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalobce ve svých vyjádřeních s kasačními stížnostmi nesouhlasí a domnívá se, že závěry Ústavního soudu obsažené v nálezech sp. zn. I. ÚS 544/02 a III. ÚS 648/04 jsou plně použitelné i na právní úpravu účinnou po 1. 5. 2004. Vedle toho dovozuje aplikační přednost speciálního procesu (konkursního řízení) oproti obecnému postupu správce daně vůči ostatním, nekonkursním, dlužníkům. Navrhuje proto zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že kasační stížnosti jsou podány včas, jménem stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec s potřebným vzděláním a jde o rozhodnutí, proti nimž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasačních stížností pak posoudil v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Uvedená řízení o kasačních stížnostech byla zdejším soudem usneseními ze dne 6. 3. 2007, č. j. 2 Afs 161/2006 - 45, ze dne 26. 6. 2007, č. j. 2 Afs 12/2007 - 39, ze dne 10. 7. 2007, č. j. 2 Afs 68/2007 - 35, ze dne 8. 8. 2007, č. j. 2 Afs 75/2007 - 36, ze dne 8. 8. 2007, č. j. 2 Afs 76/2007 - 43, a ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 15/2008 - 37, přerušena podle § 48 odst. 2 písm. f), § 120 s. ř. s., 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 těchto řízeních (a zároveň byla řízení spojena ke společnému projednání), neboť dne 9. 12. 2008 vydal Ústavní soud nálezný sp. zn. Pl. ÚS 48/06 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), v němž protiústavnost citovaného ustanovení shledal.

V dané věci jde o posouzení toho, zda stěžovatel postupoval v souladu se zákonem, pokud žalobci 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 nálezu 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 stěžovatel při započtení postupoval. Ve 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 aplikací § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, 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 nepřipustnosti započtení pohledávky při souběhu daňového a konkursního řízení (např. nálezný sp. zn. III. ÚS 648/04, in Sbírnka rozhodnutí, svazek 38, nálezný 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 (správcem 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., o dani z přidané hodnoty, jakožto ustanovení protiústavního, a k nepřipustnosti započtení jak soukromoprávních, tak veřejnoprávních pohledávek při souběhu daňového a konkursního řízení odkazuje výslovně na nálezný Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, z něhož krajský soud v napadeném rozhodnutí vycházel. Je tedy v souladu se zákonem závěr krajského soudu o tom, že § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, zakotvuje nepřipustnost započtení na majetek patřící do konkursní podstaty, a to ve vztahu k soukromoprávním i veřejnoprávním pohledávkám, a vytváří 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. Krajský soud tak postupoval v souladu se zákonem, pokud stěžovatelovo rozhodnutí zrušil. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl zjištěn.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl naopak ve věci 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 žalobce za pět úkonů právní služby, a to za pět vyjádření ke kasačním stížnostem ze dne 31. 1. 2007, 8. 6. 2007, dvě ze dne 23. 7. 2007 a 23. 1. 2008 ve výši 5x 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif] a náhradu hotových výdajů ve výši 5x 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem tedy 12 000 Kč. Všechna vyjádření byla podána před právní mocí usnesení o spojení věcí, a tedy se nepoužije § 12 odst. 3 advokátního tarifu. Za převzetí a přípravu zastoupení nebyla náhrada nákladů přiznána, neboť žalobce byl tímž advokátem zastoupen i v řízení o žalobách. Ke splnění povinnosti byla stanovena přiměřená lhůta.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. ledna 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu