



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ing. J. K., CSc.**, zastoupen 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. 8. 2007, č. j. 30 Ca 29/2007 – 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 5712 Kč do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Karla Uhlíře.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 31. 8. 2007, č. j. 30 Ca 29/2007 – 27, zrušil rozhodnutí Finančního úřadu v Chebu (dále jen „stěžovatel“) ze dne 9. 3. 2007, č. j. 22086/07/123911/0312, a ze dne 12. 2. 2007, č. j. 12034/07/123911/0312. Prvním z uvedených rozhodnutí byla zamítnuta reklamace žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti druhému z uvedených rozhodnutí, jímž stěžovatel rozhodl o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 17 930 Kč na úhradu nedoplatku na dani z převodu nemovitostí. Ke sporné otázce, zda je postup správce daně podle ust. § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) po prohlášení konkursu na majetek daňového subjektu přípustným započtením či nikoliv, krajský soud uvedl, že se zcela ztotožňuje s ústavněprávně konformním výkladem, který ve svých nálezech zaujal Ústavní soud. V této souvislosti odkázal na nálezy Ústavního soudu 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. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), zakotvuje nepřipustnost započtení nejen soukromoprávních, ale i veřejnoprávních pohledávek, a je proto ustanovením speciálním k ust. § 59 odst. 3 písm. e), ust. § 40 odst. 11 a ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně je proto povinen v nepřerušném daňovém řízení respektovat ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Nemožnost započtení na majetek patřící do konkursní podstaty znamená, že v případě, kdy je u úpadce evidován přeplatek na dani, nelze jej použít na úhradu případného nedoplatku jiné daně. Stěžovatel tím, že nepostupoval podle ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a v rozporu s tímto ustanovením aplikoval ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, vytvořil nerovné postavení účastníků

v konkursním řízení, neboť jeho postupem došlo k odčerpání finančních prostředků z konkursní podstaty na úkor ostatních věřitelů. Tím bylo porušeno i ust. § 2 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání, když došlo ke zvýhodnění státu oproti ostatním věřitelům úpadce. Krajský soud dále uvedl, že ust. § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2007 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) neumožňuje správci daně vrátit plátcí po prohlášení konkursu vyměřený nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty, pokud má daňové nedoplatky vzniklé před i po prohlášení konkursu. Pokud by přesto daňový subjekt požádal o vrácení vyměřeného nadměrného odpočtu, byla by jeho žádost s odkazem na ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty zamítnuta. V případě, že daňový subjekt o vrácení vyměřeného nadměrného odpočtu nepožádá, vzniká správci daně přímo ze zákona povinnost nepostupovat podle věty první ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Citované ustanovení odůvodňuje nevrácení vyměřeného nadměrného odpočtu, neodůvodňuje však převedení přeplatku na úhradu nedoplatku jiné daně. Takový výrok lze opřít jen o ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které však s ohledem na ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání po prohlášení konkursu aplikovat nelze. Výklad, který zaujal Ústavní soud k aplikaci ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je proto zcela použitelný i po nabytí účinnosti ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2007, č. j. 1 Afs 125/2006 - 63.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle stěžovatele je z ust. § 40 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků nutno dovodit, že správce daně je povinen vést daňové řízení a vydávat rozhodnutí týkající se daňových povinností, přijímat platby, evidovat je, a to bez ohledu na účinky prohlášení konkursu, které se promítají v soukromoprávních vztazích. Správce daně je striktně vázán zákonem o správě daní a poplatků a vystupuje vůči daňovému subjektu jako orgán veřejné moci vydávající autoritativní rozhodnutí. Při souběhu konkursního a daňového řízení má správce daně dvojí postavení. Jednak jako správce daně realizující výkon správy daně v rámci daňového řízení a jednak jako účastník konkursního řízení, ve kterém má rovné postavení s ostatními účastníky řízení. Daňovou povinnost lze podle ust. § 59 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků platit mj. také přeplatkem na jiné dani. Postupuje-li správce daně podle ust. § 59 a § 64 citovaného zákona ve vztahu k daňovému subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, realizuje se tak úhrada splatné daňové povinnosti. Dochází tedy k úhradě dluhu na dani a nikoli k započtení na majetek konkursní podstaty ve smyslu soukromoprávní úpravy. V zákoně o správě daní a poplatků, v jiném daňovém zákoně, ani v zákoně o konkursu a vyrovnání není stanoveno, že by správce daně mohl nebo měl postupovat jinak v případě, že je na majetek daňového subjektu prohlášen konkurs. Stěžovatel dále uvedl, že eviduje-li správce daně na osobním účtu daňového subjektu přeplatek na dani z přidané hodnoty, musí jej použít způsobem taxativně stanoveným v ust. § 64 odst. 2 až 6 zákona o správě daní a poplatků, a to bez ohledu na skutečnost, že na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs. Má-li daňový subjekt nedoplatek, a to na jakékoli dani, použije se daňový přeplatek na jeho úhradu. Z žádného ustanovení zákona o správě daní a poplatků nelze dovodit, že by se správce daně mohl odchýlit od povinnosti stanovené ust. § 64 odst. 2 citovaného zákona. Pouze v případě, že daňový subjekt nemá evidován daňový nedoplatek, jedná se o vratitelný přeplatek. Podle stěžovatele není nárok na vrácení daňového přeplatku předmětem občanskoprávních vztahů a je tedy nesporné, že přeplatky na dani z přidané hodnoty, nejedná-li se o přeplatky vratitelné, nemohou náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu a být zahrnuty správcem konkursní podstaty do soupisu podstaty, protože by se jednalo o neopodstatněný zásah do veřejnoprávního daňového řízení. Stěžovatel v této souvislosti zdůraznil, že postupuje-li správce daně v daňovém řízení po prohlášení konkursu na majetek daňového subjektu podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků a v případě přeplatku vzniklého na dani z přidané hodnoty rovněž ve smyslu ust. § 105 zákona o dani z přidané hodnoty, není to v rozporu s ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona

o konkursu a vyrovnání. Z výše uvedených důvodů považuje stěžovatel svá rozhodnutí, která byla napadeným rozsudkem zrušena, za vydaná v souladu se zákonem a navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve svém vyjádření poukázal na to, že stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl žádné nové skutečnosti a prakticky polemizoval s právním názorem krajského soudu. Účastník řízení se oproti tomu se stanoviskem krajského soudu plně ztotožňuje. Napadený rozsudek zcela koresponduje i se stanoviskem Ústavního soudu. V této souvislosti odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, a ze dne 20. 12. 2005, sp. zn. II. ÚS 35/05. Stěžovatel pochybil, když rozhodl o převedení přeplatku na dani na nedoplatek jiné daně a tím porušil zákon. V rámci konkursního řízení musí mít všichni věřitelé rovné postavení, což vyplývá z ust. § 18 o. s. ř. ve spojení s ust. § 66a odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání. Princip rovnosti v civilním procesu znamená, že účastníci musí stát před soudem v rovném postavení, aniž by jedna nebo druhá strana byla procesně jakkoliv zvýhodněna, přičemž procesní rovnost se vztahuje nejen na fyzické a právnické osoby, ale i na stát, je-li účastníkem řízení. V situaci, kdy stěžovatel použil přeplatek daně z přidané hodnoty vzniklý po prohlášení konkursu na úhradu části své pohledávky přihlášené do konkursního řízení, získal vůči ostatním věřitelům výhodu, čímž byl porušen princip rovnosti věřitelů přihlášených do konkursního řízení. Účastník řízení dále uvedl, že zákon o správě daní a poplatků upravuje běžnou situaci každého daňového subjektu. Oproti tomu zákon o konkursu a vyrovnání upravuje specifické postavení subjektu v úpadku. Zákon o konkursu a vyrovnání má tedy vůči zákonu o správě daní a poplatků povahu předpisu speciálního. Při případném střetu těchto předpisů je proto třeba vycházet přednostně z úpravy obsažené v zákoně o konkursu a vyrovnání. S odvoláním na shora uvedené navrhl účastník řízení zamítnutí kasační stížnosti a dále navrhl, aby mu byla přiznána plná náhrada nákladů řízení v částce 5712 Kč.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

V dané věci je sporná otázka, zda může správce daně převést přeplatek na dani z přidané hodnoty vzniklý po prohlášení konkursu na úhradu daňového nedoplatku úpadce na dani z převodu nemovitostí, a to s ohledem na znění ustanovení § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Při posuzování této otázky vycházel Nejvyšší správní soud z nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), kterým byla vyslovena protiústavnost ustanovení § 105 odst. 1 věta třetí zákona o dani z přidané hodnoty, tedy právě toho ustanovení, podle něhož stěžovatel při započtení postupoval. V citovaném nálezu Ústavní soud poukázal na čl. 11 Listiny, 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 citovaného ustanovení 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. náleze ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04) a dále zdůraznil přednost ústavně konformní interpretace právního předpisu nebo jeho jednotlivého ustanovení před jeho zrušením. Napadené ustanovení § 105 odst. 1 věta třetí zákona o dani z přidané hodnoty představuje kogentní úpravu, kterou nelze překlenout ústavně konformní interpretací, neboť její kategorický charakter neumožňuje adresátovi (správci daně) se od ní 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“.

K otázce nepřipustnosti započtení jak soukromoprávních, tak veřejnoprávních pohledávek při souběhu daňového a konkursního řízení odkázal v citovaném nálezu Ústavní soud výslovně na náleze ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, z něhož krajský soud v napadeném rozsudku vycházel. Proto jeho závěr, že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání stanovilo nepřipustnost započtení na majetek patřící do konkursní podstaty, a to ve vztahu k soukromoprávním i veřejnoprávním pohledávkám, a vytvářelo tak překážku v postupu správce daně podle ustanovení § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle kterých lze použít daňový přeplatek na úhradu daňového nedoplatku u jiné daně, nelze označit za nezákonný.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že postup stěžovatele, který v daném případě přeplatek na dani z přidané hodnoty použil na úhradu nedoplatku na dani z převodu nemovitostí, aniž by přitom zohlednil ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, byl v rozporu se zákonem. Proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. věta poslední kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Účastníku řízení, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, byla přiznána odměna za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, vyjádření ke kasační stížnosti) v částce 4200 Kč podle ustanovení § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, náhrada hotových výdajů v částce 600 Kč a daň z přidané hodnoty v sazbě 19 % ve výši 912 Kč, celkem tedy 5712 Kč.

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

V Brně dne 29. ledna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu