



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: **JUDr. B. K.**, 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 30. 8. 2007, č. j. 44 Ca 77/2007 – 12,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 8. 2007, č. j. 44 Ca 77/2007 – 12, zrušil rozhodnutí Finančního úřadu v Berouně (dále jen „stěžovatel“) ze dne 19. 6. 2007, č. j. 64773/07/026911/3481, a ze dne 13. 3. 2007, č. j. 28115/07/026911/3481. Prvním z uvedených rozhodnutí byla zamítnuta reklamace žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti druhému z uvedených rozhodnutí, jímž stěžovatel rozhodl z úřední povinnosti o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 190 Kč na úhradu nedoplatku daně z převodu nemovitostí. V odůvodnění krajský soud odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, ze kterého vyplývá, že pokud správce daně použije u daňového subjektu, který je v konkursu, přeplatek jedné daně na úhradu nedoplatku jiné daně, porušuje ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“). Použití přeplatku daně na úhradu nedoplatku jiné daně je tedy fakticky započtením. Stěžovatel v daném případě nerespektoval cíl stanovený v ust. § 2 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání a neodůvodněně tak zvýhodnil jednoho z věřitelů – stát. Krajský soud dále uvedl, že stěžovatel svým rozhodnutím porušil čl. 11 odst. 1 věta druhá čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a že napadeným rozhodnutím potvrdil privilegované postavení finančního úřadu (státu) ve vztahu k ostatním věřitelům. Takové zvýhodnění však nemá opodstatněnost v žádném zákoně. Zvýhodněním stěžovatele při uspokojování jeho pohledávek za úpadcem dochází k odčerpání finančních prostředků z konkursní podstaty na úkor všech ostatních věřitelů, a tím je znemožněno poměrné uspokojení ostatních věřitelů. Podle ust. § 40

odst. 11 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) se daňové řízení po prohlášení konkursu nepřerušuje. Okamžikem prohlášení konkursu pro ně však platí omezení stanovená v zákoně o konkursu a vyrovnání, to je zákaz započtení vyjádřený v ust. § 14 odst. 1 písm. i) citovaného zákona.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve které uvedl, že daň z přidané hodnoty je konstruována jako rozdíl daně na vstupu (nárok na odpočet) a výstupu (vlastní daňová povinnost), jež je daňovou povinností plátce v konkrétním zdaňovacím období. Daň z přidané hodnoty tedy nelze chápat jen jako nárok na odpočet bez ohledu na vlastní daňovou povinnost. Pokud nárok na odpočet daně na vstupu převyšuje daňovou povinnost na výstupu, vznikne po vyměření přeplatek. V případě konkursu se přeplatek vrátí plátcovi jen pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu. Nelze tedy dospět k závěru, že orgán, který v souladu s tímto zákonem postupoval, porušil Listinu. Pokud by totiž rozhodl jinak, jednalo by se o protiprávní rozhodnutí. Stěžovatel dále zdůraznil, že Ústavní soud v nález ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, uvedl, 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 zákonodárcem učiněno právě v ust. § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2007 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení v vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek považuje za věcně i formálně správný. Z kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel nadále nehodlá respektovat zákon o konkursu a vyrovnání jako předpis speciální vůči zákonům upravujícím daňovou problematiku, nálezy Ústavního soudu, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a konečně rozhodnutí krajského soudu. Stěžovatel chce nadále setrvávat na nezákonné praxi, kdy upřednostňuje své nároky vůči nárokům ostatních věřitelů a využívá tak své nadřazené postavení vůči úpadci a správci konkursní podstaty. Provádí zápočet své pohledávky v průběhu konkursního řízení, ačkoliv to je nepřípustné podle ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Z výše uvedených důvodů navrhl účastník řízení zamítnutí kasační stížnosti pro nedůvodnost.

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 odstavci 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 daňových nedoplatků 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 nález 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 nález 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. nález 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“. V závěru pak uvedl, 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 nález ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04.

Závěr krajského soudu, že postup stěžovatele podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků byl v daném případě nepřipustným započtením, je s výše citovanými právními názory Ústavního soudu v souladu, a napadený rozsudek proto není 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.

Ze všech důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. věta poslední kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, protože neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníkovi řízení žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu