



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně **JUDr. Marie Markové**, se sídlem Úvoz 63, Brno, **správkyně konkursní podstaty úpadce Pila Rajnochovice, s. r. o.**, se sídlem Rajnochovice 136, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2005, č. j. 7714/05/FŘ 130, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 9. 2007, č. j. 30 Ca 15/2006 - 24,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyni **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

Kasační stížností se žalovaný (nyní stěžovatel) domáhá, aby Nejvyšší správní soud zrušil shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 23. 12. 2005. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Bystřici pod Hostýnem ze dne 14. 11. 2005, č. j. 21874/05/321970/5057, jímž nebylo vyhověno její žádosti o vrácení nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2003 ve výši 166 Kč, duben 2003 ve výši 27 Kč, říjen 2004 ve výši 838 Kč, leden 2005 ve výši 6498 Kč a únor 2005 ve výši 1597 Kč. Svůj postup v případě zdaňovacích období březen a duben 2003 odůvodnil § 37a odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, postup za období říjen 2004 a leden a únor 2005 odůvodnil stěžovatel § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb. (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).

Krajský soud stěžovatelovo 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 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"). 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, pak podle krajského soudu na uvedený závěr nemá žádný vliv.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Domnívá se, že krajským soudem citovaný náleží Ústavního soudu lze aplikovat pouze na právní úpravu účinnou do 30. 4. 2004, kdy bylo vrácení nadměrného odpočtu upraveno § 37a zákona č. 588/1992 Sb. Od 1. 5. 2004 je způsob vrácení upraven § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., 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. 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., tak jak vyžadoval Ústavní soud. Stěžovatel proto navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalobkyně s podanou kasační stížností nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti dne 5. 12. 2007 přerušil, neboť byl Ústavnímu soudu 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 náleží sp. zn. Pl. ÚS 48/06 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), v němž protiústavnost citovaného ustanovení shledal.

Nejvyšší správní soud 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 žalobkyni nevrátil daňový přeplatek a naopak jej započel podle § 64 odst. 2 daňového řádu a § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Žalovaný sice v části přeplatku postupoval podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ovšem zde žalovaný důvody krajského soudu akceptoval a kasační stížností proti nim nebrojí; naopak staví na srovnání rozhodné právní úpravy v obou zákonech o dani z přidané hodnoty.

Při posuzování této otázky vycházel Nejvyšší správní soud z výše citovaného náleží Ústavního soudu, kterým byla vyslovena protiústavnost § 105 odst. 1 věty třetí zákona

č. 235/2004 Sb., 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. 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 nepřípustnosti započtení pohledávky při souběhu daňového a konkursního řízení (např. nález sp. zn. III. ÚS 648/04, in Sbírka 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 nález 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 nepřípustnosti 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 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, zakotvoval nepřípustnost 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 stěžovatelovo rozhodnutí zrušil. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl zjištěn.

Žalobkyně po doručení usnesení o pokračování v řízení soudu sdělila, že rozhodnutí žalovaného bylo v mezidobí zrušeno a přeplatek na dani byl vrácen do konkursní podstaty úpadce. Předmětem tohoto soudního řízení však je zákonnost napadeného rozsudku krajského soudu v mezích kasační stížnosti uplatněné stěžovatelem, který tuto kasační stížnost zpět nevzal. Sdělení žalobkyně tak nemá na nezbytnost věcného posouzení kasační stížnosti žádný vliv.

Vzhledem ke všemu uvedenému Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Naopak žalobkyně byla ve věci úspěšná, avšak žádné náklady jí v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

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

V Brně dne 3. února 2009

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu