



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **JUDr. Jiřina Lužová, správkyně konkurzní podstaty úpadce O. S. A., spol. s. r. o.**, se sídlem Havanská 12/142, Praha 7, adresa pro doručování Dušní 22, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Prahu 7**, se sídlem nábrž. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 6. 2006, č. j. 64529/06/007914/3347, ze dne 20. 10. 2005, č. j. 90601/05/007914/3347 a ze dne 14. 11. 2005, č. j. 98666/05/007914/3347, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 12. 10. 2007, č. j. 8 Ca 237/2006 - 23, ze dne 31. 8. 2007, č. j. 7 Ca 279/2005 - 30, č. j. 7 Ca 278/2005 - 30,

takto:

- I.** Kasační stížnosti **se zamítají.**
- II.** Žalobkyni **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

Kasačními stížnostmi se žalovaný (nyní stěžovatel) Finanční úřad pro Prahu 7 domáhá, aby Nejvyšší správní soud vydal rozsudek, kterým by zrušil shora uvedené rozsudky Městského soudu v Praze a věci vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Městský soud v Praze 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“), reklamacím žalobkyně 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 úpadce O. S. A., spol. s. r. o. Městský 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 městský soud poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, z nichž vycházel.

Stěžovatel proti tomu v kasačních stížnostech uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky městským soudem a nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí. Domnívá se totiž, že městským soudem citovaný náleze Ústavního soudu lze aplikovat pouze k právní úpravě účinné 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 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. Městský soud také s ohledem na zcela jasnou dikci citovaného ustanovení nebyl oprávněn rozhodnout. Pokud měl pochybnosti o ústavnosti tohoto ustanovení, měl řízení přerušit. Pakliže ovšem rozhodl meritorně, je jeho rozsudek předčasný. Stěžovatel proto navrhuje rozsudky městského soudu zrušit.

Žalobkyně 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 kasačních stížností.

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.).

Řízení o těchto kasačních stížnostech byla zdejší soudem usneseními ze dne 13. 2. 2008, č. j. 2 Afs 9/2008 - 47, ze dne 21. 2. 2008, č. j. 2 Afs 17/2008 - 50, a ze dne 17. 4. 2008, č. j. 2 Afs 18/2008 - 50, 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 náleze 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 žalobkyni nevrátil daňový přeplatek a naopak jej započel 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. 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 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. o dani z přidané hodnoty, 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 sbledané 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., 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 nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, z něhož městský soud v napadených rozhodnutích vycházel. Je tedy v souladu se zákonem závěr městského 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. Městský soud tak postupoval v souladu se zákonem, pokud stěžovatelovo rozhodnutí zrušil.

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 stížnosti jako nedůvodné zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech. Naopak žalobkyně byla ve věci úspěšná, avšak žádné náklady jí nevznikly. Proto soud rozhodl o nákladech tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 4. února 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu