



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. K. K.**, zastoupen Mgr. et Ing. V. V., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2007, č. j. 15 Ca 168/2007 – 23,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 2856 Kč do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce Mgr. et Ing. V. V.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 20. 12. 2007, č. j. 15 Ca 168/2007 - 23, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „stěžovatel“) ze dne 20. 8. 2007, č. j. 3007/07-1500, a rozhodnutí Finančního úřadu v Podbořanech (dále jen „finanční úřad“) ze dne 4. 10. 2006, č. j. 19892/06/202970/0231, ze dne 13. 11. 2006, č. j. 22696/06/202970/0231 a ze dne 30. 11. 2006, č. j. 23517/06/202970/0231. Výše uvedeným rozhodnutím stěžovatele byla zamítnuta odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti rozhodnutím, kterými finanční úřad zamítl žádosti účastníka řízení o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty. V odůvodnění rozsudku krajský soud odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 – 44, a ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004 - 50, ve kterých Nejvyšší správní soud s ohledem na konstantní, avšak odlišnou rozhodovací praxi Ústavního soudu, revidoval své stanovisko ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003-225, s tím, že neshledal důvod, proč by se měl odchýlit od ústavně konformní interpretace ust. § 40 odst. 11 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“) obsažené v nálezech Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05, ze dne 20. 12. 2005, sp. zn. II. ÚS 35/05, ze dne

18. 1. 2006, sp. zn. III. ÚS 41/05 a sp. zn. 658/04 a ze dne 23. 2. 2006, sp. zn. III. ÚS 208/05. Převod přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku jiné daňové povinnosti je v rozporu s kogentním ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a nerespektuje cíl tohoto zákona stanovený v ust. § 2 odst. 3. Argumentaci stěžovatele, že Ústavní soud se dosud nevyslovil ke vztahu ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2007 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), krajský soud odmítl s tím, že Ústavní soud se v nálezu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, zabýval problematikou přípustnosti započtení daňových přeplatků na daňové nedoplatky po prohlášení konkursu nejen z pohledu zákona o konkursu a vyrovnání a zákona o správě daní a poplatků, ale i z pohledu ust. § 37a odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, přičemž toto ustanovení bylo takřka v nezměněné podobě transponováno do ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud stěžovatel odůvodňuje svou rozhodovací praxi právě změnou právní úpravy, nemůže tento jeho postup s ohledem na konstantní rozhodovací praxi Ústavního soudu obstát. Právní úprava vrácení nadměrného odpočtu obsažená v ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je obecnou úpravou, před kterou má přednost úprava speciální obsažená v ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Nárok na vrácení přeplatku na dani je pohledávkou úpadce za dlužníkem, jímž je v tomto případě stát, a jako takový je součástí konkursní podstaty, na čemž nic nemění ani to, že úpadcův dlužník za úpadcem má pohledávky, které přihlásil nebo byl povinen přihlásit do konkursu. S ohledem na výše uvedené tak podle krajského soudu finanční úřad i stěžovatel postupovali v rozporu s ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., ve které namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku jeho postupu podle ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Citované ustanovení je zcela jednoznačné a přesně stanoví postup správce daně a nedává žádný prostor pro výklad opírající se o právní názory vyslovené Ústavním soudem, které vycházejí z předchozí právní úpravy. Stěžovatel trvá na tom, že na základě citovaného ustanovení se po prohlášení konkursu vyměřený nadměrný odpočet vrátí pouze v případě, pokud nemá daňový subjekt daňové nedoplatky vzniklé před i po prohlášení konkursu. Stěžovatel nemohl při vrácení nadměrného odpočtu postupovat jinak, než jak mu ukládá zákon. Dokud nedojde ke zrušení citovaného ustanovení Ústavním soudem, není stěžovatel oprávněn posuzovat ústavnost daňových zákonů. Ústavní soud se dosud ke vztahu ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nevyslovil. Podle stěžovatele nelze ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty považovat za obecnou úpravu ve vztahu k zákonu o konkursu a vyrovnání. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud odůvodnil své rozhodnutí tím, že ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty odůvodňuje nevrácení vyměřeného nadměrného odpočtu, avšak neodůvodňuje převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně. V daném případě však nebyl nadměrný odpočet převeden na nedoplatek na jiné dani, ale rozhodnutím o přeplatku byla pouze zamítnuta žádost o vrácení přeplatku. Nadměrný odpočet byl použit na úhradu nedoplatků na dani z přidané hodnoty. Krajský soud tedy opřel své rozhodnutí o neexistující důvod. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu a kasační stížnost označil za účelovou.

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 přihlédnout z úřední povinnosti.

V dané věci je sporná otázka, zda stěžovatel, a rovněž finanční úřad, postupoval v souladu se zákonem, nebylo-li vyhověno žádosti účastníka řízení o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty vzniklého po prohlášení konkursu.

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 toho ustanovení, podle něhož jak stěžovatel, tak finanční úřad v daném případě postupovali. 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 interpretaci 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 protiústavností 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, z něhož krajský soud v napadeném rozsudku vycházel. Proto závěr krajského soudu, že aplikace ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání má přednost před § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nelze označit za nezákonný.

Tím, že Ústavní soud shledal ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona o dani z přidané hodnoty protiústavním, zprostil orgány veřejné moci povinnosti jeho aplikace. Přesto, že zrušovací nálezy Ústavního soudu mají v řízení o kontrole norem účinky *ex nunc*, a nikoliv *ex tunc*, a Ústavní soud není oprávněn zrušit již neplatný právní předpis [§ 66, § 67 zákona č. 182/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů], představuje vyslovení interpretativního výroku Ústavním soudem o protiústavnosti právního předpisu překážku jeho aplikace v těch případech, kdy by ještě tato aplikace přicházela v úvahu. Citovaný nález Ústavního soudu sice nemůže

vyvolat možnost opětovného otevření těch případů, které již byly pravomocně ukončeny; zároveň však platí, že právní názor v něm obsažený nelze opomenout tehdy, jedná-li se o řízení dosud neskončená, a to i včetně neskončených řízení u správních soudů. V těchto případech má interpretativní výrok Ústavního soudu pro aplikační praxi v podstatě stejný význam a smysl jako výrok, kterým se ruší právní předpis (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2008. č. j. 5 Afs 173/2006 – 68, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud proto již nemůže ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona o dani z přidané hodnoty na daný případ aplikovat.

V souvislosti se závěrem krajského soudu, že ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty „odůvodňuje nevrácení vyměřeného nadměrného odpočtu, avšak neodůvodňuje převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně.“, namítal stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Citovaný závěr krajského soudu je sice nepřesný, neboť v daném případě nebyl přeplatek na dani z přidané hodnoty použit na úhradu nedoplatku jiné daně, avšak tuto nepřesnost považuje Nejvyšší správní soud za zcela marginální pochybení, které nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud totiž krajský soud vycházel z konstantní judikatury Ústavního soudu a dospěl přitom k závěru, že finanční úřad měl žádosti účastníka řízení vyhovět a vrátit předmětný přeplatek do konkursní podstaty, nelze tomuto závěru, s přihlédnutím k výše citovanému nálezu, kterým Ústavní soud vyslovil protiústavnost ust. § 105 odst. 1 věta třetí zákona o dani z přidané hodnoty, nic vytknout. Tato stížní námitka je proto nedůvodná.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že postup finančního úřadu, který v daném případě přeplatky na dani z přidané hodnoty nevrátil do konkursní podstaty, byl nezákonný. Stěžovatel tento postup aproboval, a proto je i jeho rozhodnutí v rozporu se zákonem. Krajský soud tedy zrušením předmětných rozhodnutí nepochybil.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud 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, protože 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 úspěšný, vznikly náklady v souvislosti se zastoupením daňovým poradcem. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval Nejvyšší správní soud v souladu s § 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s. při určení výše odměny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Účastníku řízení proto byla přiznána odměna za jeden úkon právní služby (převzetí a příprava zastoupení) v částce 2100 Kč podle ustanovení § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, náhrada hotových výdajů v částce 300 Kč, a jelikož je daňový poradce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona o dani z přidané hodnoty, tj. o 456 Kč. Celková výše náhrady nákladů řízení je tedy 2856 Kč. I když se zástupce účastníka řízení písemně vyjádřil ke kasační stížnosti, nebyla mu za tento úkon odměna přiznána, protože v tomto vyjádření pouze sdělil, že „se plně ztotožňuje se závěry Krajského soudu v Ústí nad Labem a kasační stížnost považuje pouze za účelovou.“ Podle Nejvyššího správního soudu nelze tento úkon považovat za úkon právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, neboť takto

formulované vyjádření ve věci neobsahuje žádnou právní argumentaci, která by mohla jakkoli přispět k účelné ochraně práv účastníka řízení.

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

V Brně dne 12. února 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu