

Pl.ÚS 12/06 ze dne 2. 7. 2008

342/2008 Sb.

N 121/50 SbNU 31

K nemožnosti započtení daňového přeplatku úpadce na úhradu jeho daňových nedoplatků podle § 14 odst. 1 písm. i) ZKV

Česká republika
NÁLEZ
Ústavního soudu
Jménem republiky

Nález

pléna Ústavního soudu ve složení Stanislav Balík, František Duchoň, Vlasta Formánková, Vojen Güttler, Pavel Holländer, Ivana Janů, Vladimír Kůrka, Dagmar Lastovecká, Jiří Mucha, Jan Musil, Jiří Nykodým, Pavel Rychetský, Miloslav Výborný, Eliška Wagnerová a Michaela Židlická ze dne 2. července 2008 sp. zn. Pl. ÚS 12/06 ve věci návrhu Nejvyššího správního soudu na zrušení § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a návrhu na vyslovení protiústavnosti § 37a odst. 1 věty první zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (nález byl vyhlášen pod č. 342/2008 Sb.).

I. Návrh na zrušení ustanovení § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, se zamítá.

II. Návrh na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 37a odst. 1 věty první zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a to textu: "Pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkursu. V tomto případě se postupuje podle zvláštního předpisu.", se zamítá.

Z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka (v daňových věcech reprezentovaného správcem daně), která by v konkrétní posuzované věci, tj. v případech vyhlášených konkursů, vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení vůči ostatním věřitelům.

III. Návrh na vyslovení protiústavnosti ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, se odmítá.

Odůvodnění

I.

Vymezení věci a rekapitulace návrhu

1. Ústavnímu soudu byl doručen návrh pátého senátu Nejvyššího správního soudu, jímž se podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky (dále jen "Ústava") a § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen "zákon o Ústavním soudu") domáhal zrušení § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. V doplnění návrhu ze dne 12. 2. 2008 byl původní návrh (ve vztahu k ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb. a ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb.) pozměněn v tom smyslu, že se navrhovatel domáhá vyslovení protiústavnosti textu:

1) Pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkursu. V tomto případě se postupuje podle zvláštního předpisu. 40a) [ustanovení § 37a odst. 1 věty první zákona č. 588/1992 Sb. (sic - pozn. red.)] a

2) 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. (ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb.).

2. Navrhovatel uvedl, že v projednávané právní věci žalobce (správce konkursní podstaty) proti žalovanému finančnímu úřadu podal finanční úřad kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě. Kasační stížností napadeným rozhodnutím krajský soud pro nezákonnost zrušil rozhodnutí správního orgánu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nezákonnost spatřoval v postupu správce daně, který nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (vyměřený po účinnosti rozhodnutí o prohlášení konkursu) ve smyslu § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále též "ZSDP") započel na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

3. Dle krajského soudu z § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, (dále též "ZKV") vyplývá, že po vyhlášení konkursu započtení na majetek patřící do konkursní podstaty není přípustné. Je přitom lhotežné, že započtením by se pohledávky stěly (a zanikly) již v době před prohlášením konkursu. Vznikne-li tedy úpadci přeplatek na dani z přidané hodnoty, nesmí být za trvání konkursu použit k úhradě jiných daňových nedoplatků, i když by to jinak (mimo konkurs) bylo možné postupem podle § 64 ZSDP a § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, jelikož nárok na vrácení přeplatku daně je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem (státem), reprezentovaným správcem daně, a pohledávky úpadce jsou (ve shodě s § 6 ZKV) součástí majetku jeho konkursní podstaty. Na tomto závěru nic nemění ani okolnost, že úpadcův dlužník má sám za úpadcem pohledávky, které přihlásil nebo byl povinen přihlásit do konkursu (§ 20 ZKV). Postup podle § 64 ZSDP by totiž za trvání konkursu měl právě charakter nepřípustného započtení (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 9. 2001 sp. zn. 29 Odo 532/2001, publikované ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. 23/2002).

4. Finanční úřad v kasační stížnosti argumentoval zejména tím, že zákon o konkursu a vyrovnání není ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků lex specialis, neboť uvedené zákony neupravují stejnou oblast právních vztahů a nejsou totožné povahy ani z pohledu tzv. dualismu práva. Institut započtení spadá do soukromého práva (§ 488 a 580 občanského zákoníku, § 358 až 364 obchodního zákoníku), stejně jako zákon o konkursu a vyrovnání. Nepřípustnost a nemožnost započtení je stanovena obecně v § 581 odst. 1 a 2 občanského zákoníku a také v § 14 odst. 1 písm. i) ZKV jako jeden z účinků prohlášení konkursu. V daňovém řízení postupuje správce daně v souladu se zákonem o správě daní a poplatků i v případě, že byl na daňový subjekt prohlášen konkurs, protože daňové řízení se ve smyslu § 40 odst. 11 věty druhé ZSDP prohlášením konkursu nepřerušuje. Eviduje-li správce daně podle § 62 ZSDP na některém z osobních účtů daňového subjektu přeplatek daně, musí jej použít způsobem taxativně stanoveným v § 64 odst. 2 až 6 ZSDP. Otázka, zda žalobce má či nemá právo na vrácení přeplatku, může být posuzována jen podle norem veřejnoprávních. Vyměřený nadměrný odpočet nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu a být zahrnut správcem konkursní podstaty do soupisu podstaty podle § 18 ZKV, protože by se jednalo o neopodstatněný zásah do veřejnoprávního daňového řízení.

V podrobnostech je argumentace totožná se závěry pléna Nejvyššího správního soudu vyjádřenými v jeho stanovisku ze dne 29. 4. 2004 (viz dále).

II.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

5. Nejvyšší správní soud při projednávání věci zaujal názor, že ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále též "zákon č. 588/1992 Sb.", nebo "zákon o dani z přidané hodnoty"), ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a ustanovení § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, jichž je třeba ve věci použít, jsou v rozporu s ústavním pořádkem České republiky. Proto podává návrh na zrušení těchto ustanovení, neboť soud je citovanými ustanoveními vázán a nemůže od nich odhlédnout. Soud si je vědom interpretačního pravidla, jak je vyjádřil Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. III. ÚS 41/05 ze dne 18. 1. 2006 (N 19/40 SbNU 147), avšak v daném případě právní úprava takovou volbu neumožňuje, neboť § 37a zákona o dani z přidané hodnoty výslovně stanoví, že pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný

přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkursu; nevrací se tedy nadměrný odpočet. Obdobně je tomu i v případě ustanovení § 64 odst. 4 ZSDP, který stanoví, co se rozumí přeplatkem, resp. vratitelným přeplatkem. Nejvyšší správní soud navrhuje ponechání části první věty: "Požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč" a pouze ve zbytku navrhuje jeho zrušení.

6. Navrhovatel dále citoval stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu, přijaté dne 29. 4. 2004 ve smyslu ustanovení § 12 odst. 2, § 19 odst. 2 a § 20 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, z něhož dle navrhovatele vyplývá argumentace ve prospěch finančního úřadu.

V uvedeném stanovisku (přijaté s ohledem na nejednotnou rozhodovací praxi správních soudů) plénum Nejvyššího správního soudu předložilo rozbor účelů a cílů řízení daňového, řízení konkursního a jejich srovnání. Účelem daňového řízení upraveného v daňovém řádu je realizace práv a povinností daňového subjektu vůči státu reprezentovanému správcem daně, jejichž vzájemný právní vztah je založen na nerovnosti. Cílem daňového řízení je podle § 2 odst. 2 ZSDP stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. I v daňovém řízení sice platí zásada rovnosti (§ 2 odst. 8 ZSDP), ale ta platí pro daňové subjekty, které mají před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti. Naproti tomu účelem konkursního řízení je uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku, a cílem je dosáhnout poměrného uspokojení věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu. Účastníci konkursního řízení jsou v rovném postavení. Při souběhu konkursního a daňového řízení má správce daně dvojí postavení, a to jednak jako správce daně realizující výkon správy daně v rámci daňového řízení, které se prohlášením konkursu nepřerušuje, a jednak jako účastník konkursního řízení. Správce daně ani po prohlášení konkursu neztrácí své postavení orgánu moci veřejné na úseku veřejných financí, ale zároveň může být, v případě existence daňových nedoplatků, účastníkem konkursního řízení, ve kterém má rovné postavení s ostatními účastníky tohoto řízení.

7. Dále plénum podalo rozbor institutu započtení s odkazem na příslušná ustanovení daňových zákonů, a to § 37a zákona č. 588/1992 Sb., § 64 a § 59 odst. 3 písm. e) ZSDP, jakož i § 40 odst. 11 téhož předpisu. Důraz byl položen na posledně uvedené ustanovení, z něhož plyne, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje, dále na definici daňového přeplatku, jehož zvláštním druhem je nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, a způsob placení daní. Postupuje-li správce daně podle § 59 odst. 3 ZSDP ve vztahu k daňovému subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, realizuje se tak úhrada splatné daňové povinnosti, tzn., že dochází k úhradě dluhu na dani, a nikoliv k započtení na majetek konkursní podstaty ve smyslu soukromoprávní úpravy, a není zde tedy rozporu s ustanovením § 14 odst. 1 písm. i) ZKV. V uvedeném procesním daňovém předpise ani v jiném zákoně není stanoveno, že by správce daně mohl nebo měl postupovat jinak v případě, kdy na majetek daňového subjektu je prohlášen konkurs. Přeplatek na dani, příp. nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty, může náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu ve smyslu § 6 ZKV (podle odstavce 2 citovaného ustanovení se konkurs týká majetku, který patří dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého nabyl za konkursu) jen tehdy, je-li vratitelný. Postupuje-li správce daně i ve vztahu k daňovému subjektu poté, co byl na jeho majetek prohlášen konkurs, podle ustanovení § 64 ZKV, není to v rozporu s ustanovením § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, neboť se nejedná o nepřipustnou kompenzaci. Daňovou pohledávkou daňového subjektu vůči státu může být jen daňový přeplatek, který je vratitelný, tzn. převyšuje případný daňový nedoplatek.

8. Dle Nejvyššího správního soudu rovněž nemůže obstát argumentace, že nárok na vrácení přeplatku je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem, jímž je stát, a že přeplatek na dani je majetkem, který ke dni vyhlášení konkursu patřil do konkursní podstaty, přičemž tento názor je zdůvodněn odkazem na cíl konkursu, k jehož dosažení je třeba způsobem uvedeným v § 27 a 27a ZKV majetek tvořící konkursní podstatu zpeněžit, což předpokládá, že takový majetek může být předmětem občanskoprávních vztahů, kterémužto vymezení však nárok daňového subjektu z veřejnoprávního daňového řízení neodpovídá.

9. Plénum Nejvyššího správního soudu tedy vychází z právního názoru, že institut nadměrného odpočtu je institutem veřejného práva a že s daňovým přeplatkem je správce daně povinen naložit způsobem uvedeným v § 64 ZSDP, tj. převést jej nejprve na úhradu daňových nedoplatků, a to i v případě, že daňovým subjektem je úpadce, na jehož majetek byl prohlášen konkurs. Vrátit daňový přeplatek daňovému subjektu lze jen za předpokladu, že se jedná o vratitelný přeplatek, tj. není-li evidován na žádném z jeho osobních účtů žádným správcem daně nedoplatek na dani, přičemž není rozhodné, zda nedoplatek vznikl před nebo po prohlášení konkursu.

10. Předkládající senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že v předmětné věci je pro úvahu podstatný názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005 (N 145/38 SbNU 135): "Vycházejí ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, dospěl Ústavní soud k

závěru, dle něhož ustanovení 14 odst. 1 písm. i) ZKV je zvláštním právním předpisem zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek. Jako takové má proto v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 2 a § 64 odst. 2 ZSDP. Rozhodnutí obecných soudů, jež uvedenou souvztažnost norem jednoduchého práva neakceptují, ocitají se z tohoto důvodu v rozporu s ustanoveními čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1 Listiny."

11. Nejvyšší správní soud uvedl, že ačkoliv zákon č. 588/1992 Sb. byl již zrušen, skrze ustanovení § 111 zákona č. 235/2004 Sb. je uvedené ustanovení v souzené věci aplikováno. V té souvislosti vzniká několik otázek, které podle názoru senátu Nejvyššího správního soudu působí proti předpokladu ústavnosti uvozených ustanovení obou zákonů, a proto jsou předkládány Ústavnímu soudu.

12. Dle Nejvyššího správního soudu je třeba připomenout pojmové a obsahové vymezení jednotlivých daňověprávních institutů kogentně upravených v daňových zákonech - daňový přeplatek dle § 64 odst. 1 ZSDP, tzv. daňový přeplatek nevratitelný - evidenční, daňový přeplatek dle § 64 odst. 4 citovaného zákona, tzv. daňový přeplatek vratitelný, nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty dle § 2 odst. 2 písm. j) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc. Je vhodné se zabývat i okamžikem vzniku zákonného veřejnoprávního nároku daňového subjektu na vrácení vratitelného přeplatku dle § 64 odst. 4 citovaného zákona, v případě vyměření nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty dle § 37a zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s § 64 odst. 4 ZSDP, ve vztahu k možné vzájemnosti započítávaných veřejnoprávních pohledávek, kdy rozlišení výše uvedených právních institutů daňového práva i jejich obsahová náplň vyplývá explicitně přímo z právní úpravy. Význam výše citovaných zákonných ustanovení z hlediska vymezení těchto právních institutů je zcela jednoznačný a nepřipouští jiný rozsah svého výkladu (chápání). Nerozlišování mezi těmito právními instituty veřejnoprávního daňového řízení, jejich ztotožnění v jeden obsahově neurčitý, v daňových zákonech, ale ani v zákoně o konkursu a vyrovnání neupravený, institut pohledávky daňového subjektu-úpadce za správcem daně-státem z probíhajícího veřejnoprávního daňového řízení nemůže být věcí právního názoru nebo právního výkladu, ale musí být výslovně upraven v zákoně. Ústavně konformním výkladem je vytvořena nová daňověprávní skutečnost vzniku veřejnoprávního nároku daňového subjektu na vrácení daňového přeplatku na dani z přidané hodnoty při souběhu konkursního a daňového řízení, kdy pouhým vyměření nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období po prohlášení konkursu na majetek úpadce-plátce daně vzniká tomuto daňovému subjektu-úpadci dle provedeného výkladu veřejnoprávní nárok na vrácení daňového přeplatku na této dani, a to bez ohledu na možný vznik vratitelného, ale i nevratitelného přeplatku. Daň z přidané hodnoty, která je základem nejen nepřímého zdanění v České republice, ale zároveň i základem celé daňové soustavy, a je úzce navázaná na daně stejného typu ve státech Evropské unie, je v rámci tohoto výkladu bez přihlídnutí ke konstrukci této daně dle právní úpravy (zákona č. 588/1992 Sb., zákona č. 235/2004 Sb., příslušné Směrnice Evropské unie k této dani) chápána jen jako nárok na odpočet daně bez ohledu na vlastní daňovou povinnost, kdy daň z přidané hodnoty je legislativně-technicky konstruována jako rozdíl daně na vstupu (nárok na odpočet daně) a výstupu (vlastní daňová povinnost), jenž je daňovou povinností plátce předmětné daně v konkrétním zdaňovacím období [viz § 2 odst. 2 písm. j) zákona č. 588/1992 Sb. a § 4 odst. 1 písm. n) zákona č. 235/2004 Sb.].

13. Ústavně konformní výklad s důrazem na ochranu vlastnických práv ostatních (v uvedeném případě konkursních) věřitelů nevede však k odstranění protiústavnosti výše citovaných ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., zejména ustanovení § 64 citovaného zákona a ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinného do 30. 4. 2004, a ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinného od 1. 5. 2004. Uzákonění postupu správce daně při nakládání s daňovým přeplatkem v rámci daňového řízení při souběhu s konkursním řízením, který by spočíval na faktickém porušování daňových předpisů, čímž by byl takový postup v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále též jen "Listina"), podle něhož lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona, přičemž upřednostnění ústavně konformní interpretace předmětných protiústavních daňověprávních ustanovení před postupem dle § 64 a násl. zákona o Ústavním soudu, mechanismů odstraňování protiústavních ustanovení právních předpisů, který by se v daném případě nabízel, nebylo v nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. US 648/04 ze dne 28. 7. 2005 upřesněno.

14. V rámci probíhajícího daňového řízení by tak docházelo k zákonem výslovně neupravenému zvýhodnění jedné skupiny daňových subjektů, a to úpadců, tedy daňových subjektů, na jejichž majetek byl prohlášen konkurs, proti ostatním daňovým subjektům, tedy i těm, kteří jsou konkursními věřiteli v probíhající konkursním řízení, u nichž by při nakládání s jejich daňovým přeplatkem byla plně aplikována výše citovaná zákonná ustanovení, avšak v případě úpadce v rámci prováděného daňového řízení by tato ustanovení o nakládání s daňovým přeplatkem nebyla aplikována z důvodů jejich ústavní nekonformnosti, protože omezují vlastnické právo předmětných konkursních věřitelů, kteří stojí vně daného daňověprávního vztahu a nejsou v

rámci daňového řízení ani osobami zúčastněnými na daňovém řízení. Takovým postupem správce daně by byla porušena zásada procesní rovnosti všech daňových subjektů v rámci prováděného daňového řízení upravená v § 2 odst. 8 ZSDP.

15. V doplnění návrhu ze dne 12. 2. 2008 navrhovatel uvedl, že vzhledem ke změně právní úpravy nastalé v důsledku účinnosti zákona č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony v souvislosti s jeho přijetím, svůj původní návrh pozměňuje v tom smyslu, že se domáhá vyslovení protiústavnosti textu:

1) Pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkursu. V tomto případě se postupuje podle zvláštního předpisu. 40a)

[ustanovení § 37a odst. 1 věty první zákona č. 588/1992 Sb. (sic - pozn. red.)] a

2) 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.

(ustanovení § 105 odst. 1 věty třetí zákona č. 235/2004 Sb.)

16. Navrhovatel konstatuje, že zákonem č. 296/2007 Sb., insolvenční zákon, (sic - pozn. red.) byla věta třetí v ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb. zrušena (viz část osmdesátá devátá, čl. CIII bod 5). Právní úprava, založená na totožných principech byla obsažena i v ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb., které i přes zrušení zákona č. 588/1992 Sb. je i nadále aplikováno podle § 111 zákona č. 235/2004 Sb. ve věcech neskončených. Nejvyšší správní soud je proto nucen setrvat i na provedení jeho testu ústavnosti, i když si je vědom skutečnosti, že ve věci Ústavnímu soudu předkládané dle zákona č. 235/2004 Sb., kterým byl zákon č. 588/1992 Sb. zrušen, nebylo postupováno a § 105 nebyl aplikován.

17. Obě citovaná ustanovení, tj. jak § 37a, tak i § 105, vyjadřují úmysl zákonodárce, a to že lze vrátit daňovému subjektu, a to i úpadci, nikoli celý nadměrný odpočet, ale pouze tu jeho část, která zůstane jako vratitelný přeplatek (pouze tato část je součástí majetku úpadce), přičemž vratitelný přeplatek se zjistí postupem dle § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Insolvenčním zákonem (sic - pozn. red.) byla dále provedena i změna zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (viz část dvacátá první, čl. XXVII bod 6). Nově bylo do zákona začleněno ustanovení § 40a - Nedoplatky v insolvenčním řízení. Uvedené ustanovení ve svém odstavci 4 setrvalo na původním úmyslu zákonodárce a převzalo v podstatě úpravu obsaženou v již zrušené větě třetí § 105 zákona č. 235/2004 Sb., resp. v ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb. Ani z uvedeného ustanovení nelze dovodovat nepřipustné započtení pohledávek v případě, nevrátí-li správce daně celý nárokovaný nadměrný odpočet, ale pouze tu část, která zůstane jako vratitelný přeplatek, tedy po úhradě jiných nedoplateků.

18. Nadále tedy platná právní úprava pokládá za majetek daňového subjektu - a to i úpadce - nikoli celý nárokovaný nadměrný odpočet na DPH, ale pouze tu část nadměrného odpočtu, která je vratitelným přeplatkem; pro jeho zjištění platí nadále 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Předkládající senát Nejvyššího správního soudu shledal, že § 40a zákona č. 337/1992 Sb., v platném znění, vychází z týchž úmyslů zákonodárce, jak tomu bylo v ustanoveních, na jejichž zrušení, resp. vyslovení protiústavnosti Nejvyšší správní soud podal návrh. Navrhnout zrušení uvedeného ustanovení však Nejvyššímu správnímu soudu v předkládané věci nepřisluší.

III.

Podstatná část vyjádření účastníků řízení

19. Ústavní soud zaslal návrh na zahájení řízení v souladu s ustanovením § 69 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, účastníkům řízení - Poslanecké sněmovně a Senátu Parlamentu České republiky.

20. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky ve vyjádření uvedla, že návrh na zrušení ustanovení 37a zákona o dani z přidané hodnoty postrádá opodstatnění, neboť tento zákon byl s účinností od 1. 5. 2005 zrušen zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákonodárce při schvalování návrhem napadených ustanovení vycházel z toho, že daňové řízení je realizací práv a povinností subjektu daně vůči státu, který je reprezentován správcem daně. Jejich vzájemný vztah, upravený předpisy o daňovém řízení, jejichž cílem je výběr daně tak, aby nebyly zkráceny příjmy státu, je založen na nerovnosti. Nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty v případě, kdy převyší odpočet daně daň na výstupu, je koncipován jako platba daně, která je správcem daně použita na úhradu daňových povinností podle § 59 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, nebo k úhradě případného nedoplatku na jiné dani anebo, za stanovených podmínek, u jiného správce daně. Jestliže vznikne daňovému subjektu podle § 64 odst. 4 citovaného zákona vratitelný přeplatek, tj. tehdy, nemá-li u téhož správce daně nedoplatek na jiné dani nebo jiný správce daně nevezne požadavek na úhradu daně, vznikne nárok na vrácení vratitelného přeplatku. Podmínka vratitelnosti byla novelou zákona o dani z přidané hodnoty provedenou zákonem č. 17/2000 Sb. zakotvena i ve vztahu ke konkursnímu řízení. Nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v § 105 dosavadní úpravu vrácení nadměrného odpočtu převzal ze zákona č. 588/1992 Sb. V důvodové zprávě k návrhu zákona je uvedeno: "Stejně jako v současném znění zákona je vrácení nadměrného odpočtu vázáno na vznik vratitelného přeplatku, který plátcí vzniká v případě, že nemá žádné nedoplatky na daních. Do ustanovení se doplňuje ustanovení převzaté ze zákona o správě daní a poplatků, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje. Pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, musí plátcé o vrácení přeplatku požádat a správce daně postupuje podle ustanovení právního předpisu, který upravuje správu daní."

Zákonodárny sbor jednal v přesvědčení, že přijaté zákony jsou v souladu s Ústavou a s naším právním řádem, a ponechává na Ústavním soudu, aby posoudil jeho ústavnost a vydal příslušné rozhodnutí.

21. Senát Parlamentu České republiky ve vyjádření k návrhu uvedl, že ustanovení 37a zákona č. 586/1992 Sb. (sic - pozn. red.: správně zákona č. 588/1992 Sb.) bylo včleněno do zákona o dani z přidané hodnoty zákonem č. 285/1994 Sb. (sic - pozn. red.: správně zákonem č. 258/1994 Sb.), kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů; ustanovení platilo do 30. dubna 2004, kdy bylo spolu s celým zákonem zrušeno. V průběhu zákona (sic - pozn. red.) č. 588/1992 Sb. byl § 37a novelizován zákonem č. 133/1995 Sb. a zákonem č. 17/2000 Sb. Senát se proto podílel na schvalování pouze poslední citované novely, a v důsledku toho nelze vyjádření podepřít argumentací vzešlou z rozpravy k tomuto zákonu v orgánech Senátu. Návrh zákona č. 17/2000 Sb., obsažený v senátním tisku č. 141, projednalo plénum Senátu na své 15. schůzi dne 12. I. 2002 (sic - pozn. red.), přičemž k bodu obsahujícímu úpravu ustanovení § 37a zákona o dani z přidané hodnoty žádný ze senátorů nevystoupil, a lze tedy soudit, že Senát ustanovení nepokládal z hlediska ústavního za problematické.

22. Rovněž při projednávání zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, k ustanovení § 105 žádný z diskutujících senátorů nevystoupil a plénum svým usnesením č. 381 návrh zákona schválilo ve znění postoupeném Poslaneckou sněmovnou. Z průběhu projednávání lze usuzovat, že Senát i toto ustanovení nepokládal za ústavně nekonformní.

23. Ustanovení § 64 odst. 2 ZSDP bylo novelizováno jen jednou, a to zákonem č. 255/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, jde tedy o ustanovení, které bylo schváleno před konstitováním Senátu, a proto nelze vyjádření podložit argumentací vzešlou z rozpravy k tomuto zákonu v orgánech Senátu.

24. Ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb. bylo, ostatně jako celý zákon, zrušeno zákonem č. 235/2004 Sb. s účinností od 1. 5. 2004, a z těchto důvodů lze předpokládat, že s návrhem Ústavní soud naloží v souladu s ustanovením § 67 odst. 1 zákona o Ústavním soudu. Lze nadto konstatovat, že za situace, kdy se v minulosti Ústavní soud již vícekrát vyslovil (a to i za platnosti zákona č. 17/2000 Sb.), že je nerozhodující, zda jde o vratitelný či nevratitelný přeplatek na dani z přidané hodnoty, nebo zda jde o přeplatek vzniklý před prohlášením či po prohlášení konkursu, neboť pokládá ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání za speciální úpravu k napadenému ustanovení, by nebylo zrušení tohoto ustanovení namístě, i kdyby napadené ustanovení platilo, protože lze dospět k jeho ústavně konformnímu výkladu. Ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb. Nejvyšší správní soud v daném konkrétním případě (kasační stížnosti) neaplikuje, a proto vyvstává otázka, zda návrh na zrušení tohoto ustanovení splňuje podmínky ustanovení § 64 odst. 3 zákona o Ústavním soudu, zejména však, zda splňuje též podmínky čl. 95 odst. 2 Ústavy.

25. Při eventuálním posuzování návrhu na zrušení tohoto ustanovení v budoucnosti by bylo třeba vzít v úvahu, že ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb. již explicitně, na rozdíl od právního stavu platného do 30. 4. 2004, obsahuje v podstatě výjimku z režimu zákona o konkursu a vyrovnání, a že by mohl být kvalifikován jako tzv. nepřímá novela zákona o konkursu a vyrovnání, resp. jeho ustanovení § 14 odst. 1 písm. i). Bylo by pak na posouzení Ústavního soudu, zda je tato výjimka, která zajišťuje státu "vyšší nároky" na uspokojení jeho

pohledávek než ostatním věřitelům zúčastněným na konkursu, ještě odůvodnitelná a zda nenaplnuje znaky nepřipustné nerovnosti. Novelou zákona o konkursu a vyrovnání, provedenou zákonem č. 27/2000 Sb. a účinnou od 1. 5. 2000, dal zákonodárce sice jasně najevo, že nadále nebude privilegiovat stát ohledně jeho pohledávek vůči úpadcům, přičemž privilegiované postavení státu trvalo takřka desetiletí a týkalo se nejenom pohledávek daňových (šlo dále o poplatky, cla a příspěvky na sociální zabezpečení, pokud vznikly nejdéle tři roky před prohlášením konkursu a v průběhu konkursu), avšak přijetím nového zákona o dani z přidané hodnoty jako by tento postoj zrevidoval, a odsouhlasil spolu s novým zákonem, že v případě nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty se stát nebude s ostatními věřiteli "dělit". Posuzování této otázky se však s ohledem na daný konkrétní případ jeví jako předčasné, byť nové žaloby a stížnosti v důsledku aplikace ustanovení § 105 lze s vysokou pravděpodobností očekávat. V případě platného ustanovení § 64 odst. 2 ZSDP lze ohledně námitek navrhovatele, že při použití ústavně konformního výkladu ve smyslu nálezů Ústavního soudu dojde k porušení daňových předpisů, a tím k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny, poukázat opět na dosavadní judikaturu Ústavního soudu, ze které vyplývá jednoznačný závěr, že ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV představuje vůči ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb. a potažmo k ustanovení § 64 odst. 2 ZSDP zvláštní právní předpis, tedy ustanovení, které nemůže být s těmito ustanoveními v rozporu.

26. Navrhovatel dále argumentuje, že zamítnutí kasační stížnosti způsobí nerovné postavení daňových subjektů v daňovém řízení a porušení zásady vyslovené v § 2 odst. 8 ZSDP. Protiústavnost spatřuje ve skutečnosti, že při zamítnutí kasační stížnosti finanční úřad nebude aplikovat vůči plátcům daně z přidané hodnoty-úpadci ustanovení § 64 odst. 2 ZSDP, zatímco vůči ostatním plátcům-"neúpadcům" toto ustanovení aplikovat bude. Je nasnadě, že nejenom pravidlo explicitně vyslovené v § 2 odst. 8 ZSDP, ale i samotné jednotlivé procesní instituty by v daňovém řízení měly zajistit rovné postavení daňových subjektů, zejména s ohledem na čl. 37 odst. 3 Listiny, byť se jeho porušení navrhovatel nedovolává. Podle čl. 37 odst. 3 Listiny jsou si všichni účastníci řízení rovni. V této souvislosti je třeba se zamyslet nad povahou ustanovení § 64 odst. 2 ZSDP, které přikazuje správci daně použít přeplatek na dani na úhradu jiné daně, a v důsledku této úhrady pak povinnost daň zaplatit zaniká. Ústavní soud ve svých dřívějších nálezech dal jasně najevo, že považuje ustanovení § 64 odst. 2 ZSDP, na rozdíl od stanoviska vysloveného Nejvyšším správním soudem, za ustanovení obsahující povinnost správce daně k započtení přeplatku, přestože formálně se v ustanovení hovoří pouze o úhradě "nedoplatku", a to proto, že dochází k zániku závazku zaplatit, stejně jako u započtení podle § 580 občanského zákoníku. Samo započtení je však institutem hmotného práva, které si tyto prvky alespoň částečně zachovává i v případě, kdy je obsaženo v procesním předpise, neboť jde v podstatě o "úkon", kterým správce daně uspokojuje svoji pohledávku zrovna tak jako při započtení podle občanského zákoníku. Je na Ústavním soudu, aby posoudil, zda navrhovatelem namítaná nerovnost je z hlediska těchto argumentů odůvodnitelná specifičností postavení úpadců v konkursním řízení a zda intenzita této nerovnosti vůči daňovým subjektům-"neúpadcům" nepřekračuje nezbytnou mez a je dané situaci adekvátní.

IV.

Dikce napadených ustanovení

Ustanovení § 64 odst. 2 ZSDP

Přeplatek se použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo, není-li takového nedoplatku, jako záloha na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. Daňový přeplatek se použije i na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, požádá-li o to tento správce daně tak, aby tento požadavek došel správci daně, u něhož je evidován daňový přeplatek, ještě před jeho vrácením, nejpozději však do dne lhůty nároku na jeho vrácení. K požadavku se připojí vykonatelný výkaz nedoplatků, které mají být přeplatkem uhrazeny; pokud bude požadavek uplatněn prostřednictvím propojených automatizovaných daňových informačních systémů, stačí předložit vykonatelný výkaz nedoplatků dodatečně do deseti dnů od uplatnění požadavku na úhradu nedoplatků. Požadavku nelze vyhovět, neexistuje-li v době jeho uplatnění vratitelný přeplatek. Úhrada daňových nedoplatků evidovaných u správce daně, u něhož je evidován i daňový přeplatek, má přednost. O převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně se daňový dlužník vyrozumí. Za den úhrady tohoto nedoplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku.

Ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb.

odstavec 1 věta první

Pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkursu.

Ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb.

odstavec 1 věta třetí

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.

Ustanovení související s projednávanou problematikou

§ 111 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.

Pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy.

§ 14 odst. 1 písm. i) ZKV

Prohlášení konkursu má tyto účinky: započtení na majetek patřící do podstaty není přípustné; to se nevztahuje na závěrečné vyrovnání podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu

§ 33 odst. 3 ZKV

K úhradě pohledávek konkursních věřitelů nelze použít prostředky, s nimiž je možné podle zvláštního zákona naložit jen stanoveným způsobem.

V.

Posouzení zákonů z hlediska jejich přijetí a vydání ústavně předepsaným způsobem

27. Ústavní soud v souladu s ustanovením § 68 odst. 2 zákona o Ústavním soudu nejdříve posoudil, zda zákony, u nichž je namítána protiústavnost napadených ustanovení, byly přijaty a vydány v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem.

28. Ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 17/2000 Sb., bylo přijato na 19. schůzi Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky 7. prosince 1999, kdy pro něj z přítomných 188 poslanců hlasovalo 118 a 65 bylo proti. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který zrušil zákon č. 588/1992 Sb., byl schválen Poslaneckou sněmovnou ve třetím čtení na 27. schůzi dne 26. 2. 2004, kdy pro něj z přítomných 187 poslanců hlasovalo 94 a 93 bylo proti. Prezident republiky zákon nepodepsal a vrátil jej Poslanecké sněmovně, která o něm hlasovala na své 30. schůzi dne 22. 4. 2004. Z přítomných 184 poslanců hlasovalo 101 pro, proti bylo 83. Ustanovení § 64 odst. 2 ZSDP bylo přijato zákonem č. 255/1994 Sb., který Poslanecká sněmovna schválila na své 25. schůzi 8. 12. 1994, kdy pro zákon hlasovalo 108 poslanců, 38 bylo proti a 16 se zdrželo.

29. Ústavní soud konstatuje, že zákony obsahující napadená ustanovení byly přijaty a vydány v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem.

VI.

Posouzení příslušnosti Ústavního soudu k projednání návrhu a aktivní legitimace navrhovatele

30. Ústavní soud dále posuzoval, zda je navrhovatel podle čl. 95 odst. 2 Ústavy a ustanovení § 64 odst. 3 zákona o Ústavním soudu oprávněn k podání návrhu na zrušení shora uvedených ustanovení.

31. Ústavní soud konstatuje, že jak je zřejmé z výše uvedeného výslovného sdělení navrhovatele, ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb. v projednávané věci nebylo aplikováno, neboť z ustanovení § 111 uvedeného zákona vyplývá, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy, tj. v projednávané věci ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb.

32. Za dané procesní situace proto Nejvyšší správní soud jako navrhovatel není oprávněn podat návrh na zrušení, resp. vyslovení neústavnosti § 105 zákona č. 235/2004 Sb., neboť toto ustanovení není zákonem, jehož má být při řešení věci jím rozhodované použito, a Ústavní soud není oprávněn v souvislosti s projednávaným návrhem se autoritativně vyjadřovat k jeho ústavní konformitě.

33. Ústavní soud se dále zabýval zjištěním, zda může meritorně projednat návrh na zrušení, resp. vyslovení neústavnosti ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb., které bylo (jako celý zákon) s účinností od 1. 5. 2004 zrušeno zákonem č. 235/2004 Sb.

34. Ústavní soud v souvislosti s touto problematikou odkazuje na nález sp. zn. Pl. ÚS 38/06 ze dne 6. 2. 2007 (N 23/44 SbNU 279; 84/2007 Sb.) [navazující na nález sp. zn. Pl. ÚS 33/2000 ze dne 10. 1. 2001 (N 5/21 SbNU 29; 78/2001 Sb.) a obdobně nález sp. zn. Pl. ÚS 72/06 ze dne 29. 1. 2008 (N 23/48 SbNU 263; 291/2008 Sb.)], v němž k nastolené otázce byl vysloven právní názor, dle něhož Ústavní soud je podle čl. 95 odst. 2 Ústavy příslušný meritorně přezkoumat ústavnost napadeného ustanovení, i když bylo již zrušeno (změněno), a to za podmínky, že adresátem tvrzeného důvodu protiústavnosti je veřejná moc, a nikoli subjekt soukromého práva. Vzhledem k tomu, že v dané věci je adresátem tvrzeného důvodu protiústavnosti veřejná moc, jsou v kontextu citovaného právního názoru vyjádřeného ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/06 splněny podmínky pro meritorní projednatelnost podaného návrhu.

35. Ve zbytku návrhu proto lze považovat Nejvyšší správní soud za oprávněného navrhovatele ve smyslu čl. 95 odst. 2 Ústavy.

VII.

Dosavadní judikatura Ústavního soudu vztahující se k posuzované problematice

36. Posuzovanou problematikou se již Ústavní soud zabýval ve svých předchozích nálezech, např. nález sp. zn. I. ÚS 544/02 ze dne 7. 4. 2005 (N 76/37 SbNU 75), nález sp. zn. I. ÚS 713/05 ze dne 18. 1. 2006 (N 17/40 SbNU 135), nález sp. zn. II. ÚS 35/05 ze dne 20. 12. 2005 (N 232/39 SbNU 457), nález sp. zn. III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005 (N 145/38 SbNU 135), nález sp. zn. III. ÚS 41/05 ze dne 18. 1. 2006 (N 19/40 SbNU 147), nález sp. zn. III. ÚS 208/05 ze dne 23. 2. 2006 (N 46/40 SbNU 383), nález sp. zn. I. ÚS 544/02 ze dne 7. 4. 2005 (N 76/37 SbNU 75), nález sp. zn. III. ÚS 38/05 ze dne 29. 9. 2005 (N 187/38 SbNU 511), nález sp. zn. III. ÚS 24/05 ze dne 24. 11. 2005 (N 212/39 SbNU 255), nález sp. zn. IV. ÚS 550/05 ze dne 14. 9. 2006 (N 163/42 SbNU 345), nález sp. zn. IV. ÚS 408/05 ze dne 31. 7. 2006 (N 146/42 SbNU 177).

Podrobný výklad byl podán zejména (i v navrhovatelem zmiňovaném) nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005, přičemž závěry zde uvedené jsou plně aplikovatelné i na případ projednávaný Nejvyšším správním soudem, v souvislosti s nímž byl podán návrh na vyslovení neústavnosti předmětných ustanovení a na zrušení ustanovení § 64 odst. 2 ZSDP.

37. Ústavní soud v uvedeném rozhodnutí posuzoval napadená rozhodnutí obecných soudů (včetně stanoviska Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004), která vycházela z právního názoru, že institut nadměrného odpočtu je institutem veřejného práva, a s daňovým přeplatkem je správce daně povinen naložit způsobem uvedeným v § 64 odst. 4 ZSDP, tj. převést jej nejprve na úhradu daňových nedoplatků, a to i v případě, že daňovým subjektem je úpadce, na jehož majetek byl prohlášen konkurs. Ústavnímu soudu bylo známo i odlišné stanovisko šesti soudců Nejvyššího správního soudu, podle něhož, stručně řečeno, z právní úpravy vyplývá: "I.

Daňový nedoplatek vzniklý před prohlášením konkursu lze uspokojit jenom podle pravomocného rozvrhového usnesení. II. Daňový nedoplatek vzniklý po prohlášení konkursu má povahu pohledávky za podstatou a lze jej uspokojit kdykoliv v průběhu konkursu; III. Daňový přeplatek nelze po prohlášení konkursu použít k úhradě jiných daňových nedoplatků úpadce, které správce daně přihlásil nebo měl přihlásit do konkursu. Postup podle ustanovení § 64 ZSDP by za trvání konkursu byl nepřijatelným započtením."

V nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 (viz výše) Ústavní soud mimo jiné uvedl:

38. Ustanovení § 59 odst. 3 písm. e) a ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k ustanovení § 37a odst. 1 a 3 zákona č. 588/1992 Sb., představuje úpravu speciální, jež má před úpravou obecnou přednost. Jinými slovy, před obecnou povinností správce daně vrátit plátcí daně vratitelný přeplatek, pokud vznikl v důsledku vyměření nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, má přednost oprávnění správce daně použít takovýto přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož plátce daně u jiné daně. Stanoví-li pak ustanovení § 40 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků, že se prohlášením konkursu daňové řízení nepřerušuje, je s tím spjata jeho dvojitá možná interpretace:

39. Dle první interpretace prohlášení konkursu nijak nedopadá na naznačený vztah ustanovení § 59 odst. 3 písm. e) a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků k ustanovení § 37a odst. 1 a 3 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, tj. prohlášení konkursu není překážkou započtení vratitelného přeplatku na jinou dlužnou daň. Na tuto interpretaci navazuje i jedna z výkladových alternativ ustanovení § 33 odst. 3 ZKV, podle něhož k úhradě pohledávek konkursních věřitelů nelze použít prostředky, s nimiž je možné podle zvláštního zákona naložit jen stanoveným způsobem, přičemž za takový se považuje postup podle § 59 odst. 3 písm. e) a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Navazuje na ni dále i výklad pojmu započtení dle ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, omezující jeho rozsah toliko na pohledávky soukromoprávní.

40. Podle interpretace druhé pokračování daňového řízení po prohlášení konkursu je omezeno na jiné jeho aspekty, než je možný zápočet daňového přeplatku na jiný daňový dluh. Tato výkladová varianta se opírá o ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, resp. tu jeho interpretaci, dle níž pojem nepřijatelnosti započtení na majetek patřící do podstaty zahrnuje jak soukromoprávní, tak i veřejnoprávní pohledávky. Opírá se i o interpretaci ustanovení § 33 odst. 3 ZKV, která do rámce zvláštním zákonem stanoveného způsobu naložení s prostředky, vylučujícího možnost jejich použití k úhradě pohledávek konkursních věřitelů, nezahrnuje oprávnění správce daně z vratitelných přeplatků na dani z přidané hodnoty uhradit nedoplatek na dani jiné.

41. Ústavní soud se proto zabýval otázkou právního pojmu započtení, které je pojmem práva soukromého i práva veřejného, přičemž uvedl, že ani z předchozích rozhodnutí Ústavního soudu nelze vyvodit zobecnění ohledně vyloučení možnosti vzájemného započtení soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek. Posouzení přípustnosti takového započtení odvisí od konkrétní pozitivněprávní úpravy.

42. Při posuzování, zda ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV je zvláštním právním předpisem zakotvujícím nepřijatelnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, anebo nikoli, vycházel Ústavní soud ze zásady priority speciální před obecnou zákonnou úpravou, k níž se vyslovil v řadě svých nálezů [viz kupř. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 41/02 ze dne 28. 1. 2004 (N 10/32 SbNU 61; 98/2004 Sb.), nálezy sp. zn. III. ÚS 132/04 ze dne 29. 6. 2004 (N 88/33 SbNU 347), nálezy sp. zn. II. ÚS 133/04 ze dne 23. 9. 2004 (N 136/34 SbNU 381)] a v této souvislosti reflektoval i relevantní stanoviska doktrinární: "Vzniká-li konflikt mezi obecným a zvláštním pravidlem, lze se domnívat, že zákonodárce se prostřednictvím zvláštního zákona chtěl od obecného pravidla odchýlit." (Ch. Perelman, *Logique Juridique*. Paris 1976, cit. dle německého překladu: *Juristische Logik als Argumentationslehre*. Freiburg-München 1979, s. 65). V případě konfliktu dvou úprav jednoduchého práva stejného stupně právní síly, jež nota bene nejsou ve vztahu inkluze, nýbrž překrývání, je určení toho, která je úpravou obecnou a která speciální, dáno předmětem řízení (jenž je vymezen procesním návrhem). Obecnou je tedy právní úprava, jež z pohledu práva jednoduchého prima facie návrhem vymezený předmět řízení reguluje. V posuzované věci je tímto předmětem řízení převedení daňového přeplatku daně z přidané hodnoty na úhradu daňových nedoplatků, čili úprava obecná je vymezena ustanoveními § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Úpravou speciální, která má před obecnou přednost, je pak ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV.

43. V citovaném nálezu tedy byl proveden velmi podrobný rozbor jednotlivých výkladových alternativ relevantního jednoduchého práva z hlediska ústavnosti jejich interpretace a aplikace. Ústavní soud, který vycházel ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, dospěl k závěru, dle něhož ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřijatelnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek. Jako takové má proto

v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 ZSDP. Rozhodnutí obecných soudů, jež uvedenou souvztažnost norem jednoduchého práva neakceptují, ocitají se z tohoto důvodu v rozporu s ustanoveními čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1 Listiny.

44. Ústavní soud zdůraznil, že vlastnické právo jako právo základní, které je třeba mít při posuzování daného problému na mysli, je chráněno článkem 11 Listiny. Podle jeho odstavce 1 věty první a druhé má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedené ústavní normy žádnou interpretací nelze dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, kterého v daňových věcech reprezentuje správce daně. Výklad zastávaný správními soudy v posuzované věci však ve svých důsledcích stát, resp. správce daně oproti jiným vlastníků - v případech vyhlášených konkursů v úvahu přicházejících jako konkursní věřitelé - zvýhodňuje a de facto mu přiznává privilegované postavení.

VIII.

Posouzení ústavnosti napadených ustanovení

45. Podstatou návrhu Nejvyššího správního soudu je tvrzení, že ústavně konformní výklad napadených ustanovení s důrazem na ochranu vlastnických práv konkursních věřitelů nevede k odstranění jejich protiústavnosti. Dle názoru navrhovatele nebylo v nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005 upřesněno upřednostnění ústavně konformní interpretace předmětných protiústavních daňověprávních ustanovení před postupem dle ustanovení § 64 a násl. zákona o Ústavním soudu. Nejvyšší správní soud namítá, že postupem správce daně by byla porušena zásada procesní rovnosti všech daňových subjektů v rámci prováděného daňového řízení upravená v § 2 odst. 8 ZSDP, neboť by docházelo k zákonem výslovně neupravenému zvýhodnění jedné skupiny daňových subjektů, a to úpadců, u nichž by z důvodu ústavní nekonformnosti napadená ustanovení nebyla aplikována, oproti ostatním daňovým subjektům, u kterých by při nakládání s jejich daňovým přeplatkem citovaná zákonná ustanovení byla plně aplikována.

46. Z hlediska námitek uplatněných navrhovatelem se proto Ústavní soud zaměřil na posouzení souvisejících otázek, tj. otázky přednosti ústavně souladného výkladu a aplikace daných ustanovení před jejich zrušením, na posouzení vlastní ústavnosti napadených ustanovení a posouzení rovnosti daňových subjektů za předpokladu interpretace a aplikace napadených ustanovení v souladu s výkladem zastávaným Ústavním soudem.

47. K námitce ohledně nedostatku upřesnění upřednostnění ústavně konformní interpretace předmětných ustanovení před postupem dle § 64 a násl. zákona o Ústavním soudu, Ústavní soud nejprve poukazuje na to, že nálezem sp. zn. III. ÚS 648/04 bylo rozhodováno o ústavní stížnosti směřující proti konkrétním rozhodnutím, která nebyla spojena s návrhem na zrušení právního předpisu, přičemž III. senát neshledal, s ohledem na zásadu priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, důvod postupovat dle § 64 odst. 1 písm. c) zákona o Ústavním soudu.

48. Nadto v této souvislosti Ústavní soud zdůrazňuje, že již ve své předchozí veřejně dostupné a běžně známé judikatuře mnohokrát zdůraznil, že zásada ústavně konformního výkladu zákona nebo jeho jednotlivého ustanovení, resp. jiného právního předpisu má přednost před jeho zrušením a že je povinností všech orgánů veřejné moci interpretovat a aplikovat právo se zřetelem na požadavek ochrany základních práv a svobod. V situaci, kdy určité ustanovení právního předpisu umožňuje dvě různé interpretace, přičemž jedna z nich je v souladu s ústavními zákony a mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána, a druhá nikoliv, není dán důvod ke zrušení takového ustanovení. Při jeho aplikaci je úkolem všech státních orgánů interpretovat dané ustanovení ústavně konformním způsobem (srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 5/96, Sbíрка nálezu a usnesení Ústavního soudu, svazek 6, nález č. 98, vyhlášený pod č. 286/1996 Sb., či nález sp. zn. Pl. ÚS 48/95, Sbíрка nálezu a usnesení Ústavního soudu, svazek 5, nález č. 21, vyhlášený pod č. 121/1996 Sb., nález sp. zn. Pl. ÚS 44/03, Sbíрка nálezu a usnesení Ústavního soudu, svazek 37, nález č. 73, str. 33, vyhlášený pod č. 249/2005 Sb.). V posledně citovaném rozhodnutí Ústavní soud rovněž uvedl, že v demokratickém právním státě, který je chápán především jako materiální právní stát, nelze připustit užití platného zákonného ustanovení způsobem, který odporuje některé z fundamentálních ústavních zásad. Povinnost soudů nalézat právo neznamená pouze vyhledávat přímé, konkrétní a výslovné pokyny v zákonném textu, ale též povinnost zjišťovat a formulovat, co je konkrétním právem, i tam, kde jde o interpretaci abstraktních norem, ústavních zásad, ustanovení Listiny základních práv a svobod a závazků plynoucích z mezinárodních smluv. Z mnoha myslitelných výkladů zákona je tedy třeba v každém případě použít pouze takový výklad, který respektuje ústavní principy (je-li takový výklad možný), a ke zrušení ustanovení zákona pro neústavnost přistoupit teprve tehdy, nelze-li dotčené

ustanovení použít, aniž by byla ústavnost porušena (princip minimalizace zásahu do pravomoci jiných orgánů veřejné moci).

49. Námitka ohledně nedostatku upřesnění upřednostnění ústavně konformní interpretace uplatněná v nyní projednávaném návrhu je tedy, navíc za situace, kdy ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb. již bylo zrušeno, kdy neústavnost jednotlivých ustanovení (bez návaznosti na zákon o konkursu a vyrovnání) ani není tvrzena, a dle doplnění návrhu se navrhovatel již nedomáhá zrušení napadených ustanovení, zcela irelevantní.

50. Jak je zřejmé z návrhu, pátý senát Nejvyššího správního soudu je přesvědčen, že nemůže v uvedené právní věci ve sporu finančního úřadu proti správci konkursní podstaty úpadce rozhodnout, neboť při rozhodování o kasační stížnosti by musel použít napadená ustanovení, jež shledává za této situace neústavními, a následně se domáhá vyslovení protiústavnosti jejich textu ze strany Ústavního soudu.

51. Ústavní soud musí rovněž připomenout, že v rozsudku sp. zn. 2 Afs 180/2004-44 Nejvyšší správní soud konstatoval, že bez ohledu na vnitřní přesvědčení Nejvyššího správního soudu o správnosti určitého náhledu bude v další rozhodovací činnosti respektovat právní názor Ústavního soudu. K závazným účinkům nálezů Ústavního soudu ve smyslu čl. 89 odst. 2 Ústavy se již Ústavní soud podrobně vyslovil v nálezu ve věci sp. zn. IV. ÚS 301/05 ze dne 13. 11. 2007 (N190/47 SbNU 465) a na závěry zde vyslovené plně odkazuje.

52. Ústavní soud zdůrazňuje, že ustanoveními § 37a odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. a § 64 odst. 2 ZSDP je v daném případě třeba se zabývat z hlediska tvrzené neústavnosti v jejich vzájemném vztahu při nutnosti jejich současné aplikace a rovněž aplikace příslušných ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání. Ostatně ani navrhovatel vůči jednotlivým napadeným ustanovením řešícím odlišnou materii, upravenou v zákonech s odlišným cílem a účelem, nevznáší námitky týkající se jejich protiústavnosti, ale v podstatě je přesvědčen, že jejich neústavnost vyplývá až z jejich aplikace na konkrétní případy úpadců podléhajících režimu zákona o konkursu a vyrovnání, kdy za použití výkladu shledaného Ústavním soudem výkladem ústavně konformním má dojít k založení nerovnosti mezi daňovými subjekty.

53. Ústavní soud se s ohledem na uvedené proto omezuje na konstatování, že i s přihlédnutím k argumentaci návrhu neshledává důvod se samostatně zabývat neústavností § 37a zákona č. 588/1992 Sb., kterým byla zakotvena povinnost vrátit plátcí daně vratitelný přeplatek, pokud vznikl v důsledku vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkursu (příčemž za den vzniku přeplatku v důsledku nadměrného odpočtu se považoval den vyměření). Ostatně zákonem stanovená povinnost správce daně vrátit přeplatek na dani z přidané hodnoty logicky vyplývá z konstrukce institutu daně z přidané hodnoty a jejího účelu. Stejně tak Ústavní soud neshledává důvod se samostatně zabývat ustanovením § 64 odst. 2 ZSDP, dle něhož lze daň platit přeplatkem na jiné dani a přeplatek se použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně. Uvedeným ustanovením, které je součástí komplexní úpravy týkající se placení daní (část šestá zákona o správě daní a poplatků), je obecně stanoven postup správce daně vztahující se k eventuálním přeplatkům a nedoplatkům týkajícím se i odlišných druhů daní evidovaných na účtech daňových dlužníků, přičemž opodstatnění tohoto ustanovení vyplývá právě ze zákonné koncepce zákona o správě daní a poplatků, vůči níž námitky vzneseny nebyly.

54. Danou problematikou, kdy tvrzená neústavnost tedy není zapříčiněna vlastním obsahem napadených ustanovení, je proto třeba se zabývat výhradně z hlediska možností ústavně konformního výkladu předmětných ustanovení v jejich vzájemné souvislosti a ve vazbě na ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání. Konkrétně a zjednodušeně otázkou, zda použití ustanovení § 64 odst. 2 ZSDP po prohlášení konkursu je neústavní.

55. V tomto směru neshledal Ústavní soud důvod se odchylovat od závěrů přijatých v nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 (viz výše), kde otázka nepřipustnosti započtení již byla vyřešena.

Je proto možné stručně shodně konstatovat, že při posuzování vzájemného vztahu příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků a zákona o konkursu a vyrovnání je nutné mít na zřeteli především ústavní úpravu základních práv tak, jak to odpovídá požadavku úcty k právům a svobodám člověka a občana jakožto základu právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), přičemž ze souvisejícího čl. 1 Listiny plyne primát základních práv a svobod, primát jednotlivce před státem. Ten je pak třeba respektovat i při střetu základních práv s obecným zájmem státu. Z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka (v daňových věcech reprezentovaného správcem daně), která by v konkrétní posuzované věci, tj. v případech vyhlášených konkursů, vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení vůči ostatním věřitelům. Stát jako věřitel dlužníka, jenž se ocitne v úpadku, není nijak znevýhodněn, neboť za předpokladu

řádného uplatnění jeho pohledávek podle § 20 ZKV u něj nedochází k žádné výraznější újmě, resp. nikoli újmě větší než u ostatních věřitelů při poměrném uspokojení jejich nároků.

56. Z ústavně konformní interpretace jednoduchého práva vyplývá, že úprava obsažená v ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, je úpravou speciální, mající přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 ZSDP. Ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV tak vytváří překážku v postupu správce daně dle ustanovení § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 ZSDP.

V důsledku ústavně konformního výkladu uvedených ustanovení dochází k naplnění účelu a cílů zákona o konkursu a vyrovnání, přičemž není absolutně znemožněno dosažení cílů zamýšlených předpisy daňovými, ale uspokojení pohledávek státu je umožněno ve stejné míře jako uspokojení pohledávek ostatních věřitelů, aniž by byla omezena jejich vlastnická práva.

57. Ústavní soud se dále zabýval posouzením otázky rovnosti daňových subjektů. Dle navrhovatele by mělo docházet k zákonem výslovně neupravenému zvýhodnění jedné skupiny daňových subjektů, a to úpadců, tedy daňových subjektů, na jejichž majetek byl prohlášen konkurs, proti ostatním daňovým subjektům, tedy i těm, kteří jsou konkursními věřiteli v probíhající konkursní řízení, u kterých by při nakládání s jejich daňovým přeplatkem byla plně aplikována výše citovaná zákonná ustanovení, avšak v případě úpadce v rámci prováděného daňového řízení by tato ustanovení o nakládání s daňovým přeplatkem nebyla aplikována z důvodu jejich ústavní nekonformnosti, protože omezují vlastnické právo předmětných konkursních věřitelů, kteří stojí vně daného daňověprávního vztahu a nejsou v rámci daňového řízení ani osobami zúčastněnými na daňovém řízení.

58. Ustanovení § 2 odst. 8 ZSDP stanoví, že všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti. Účelem citovaného ustanovení je zaručení objektivního rozhodování v daňovém řízení, vylučujícího libovůli ze strany správního orgánu. Procesním právem rovnosti účastníka správního řízení se rozumí rovnocenná příležitost k obraně práv posuzovaného subjektu v tom kterém srovnatelném řízení. Z výše uvedeného dle názoru Ústavního soudu jednoznačně vyplývá, že prohlášení konkursu je právní skutečností, která se promítá do veškerých vztahů úpadce, včetně vztahů ke státu reprezentovanému správcem daně. Okamžikem prohlášení konkursu platí pro daňové řízení omezení, v daném případě spočívající v nemožnosti použití přeplatku daně na nedoplatek na dani (faktické započtení). Právě s ohledem na specifičnost daňového řízení probíhajícího současně s konkursním řízením je třeba samostatně, i z hlediska možných procesních práv, posuzovat postavení daňových subjektů v úpadku a daňových subjektů-neúpadců.

59. V tomto smyslu, v důsledku ústavně konformního výkladu příslušných ustanovení zastávaného Ústavním soudem, k porušení rovnosti daňových subjektů nedochází, neboť napadená ustanovení jsou aplikována v případě daňových subjektů (tj. započtení je přípustné), kteří nejsou ve srovnatelném postavení s daňovými subjekty-úpadci.

60. Ústavní princip rovnosti zakotvený v čl. 1 Listiny, dle něhož jsou lidé svobodní a rovni v důstojnosti i právech, a komplementárně vyjádřený článkem 3 Listiny jakožto princip zákazu diskriminace v přiznaných základních právech interpretuje Ústavní soud ve své judikatuře z dvojího pohledu [např. nález sp. zn. Pl. ÚS 16/93 ze dne 24. 5. 1994 (N 25/1 SbNU 189; 131/1994 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 36/93 ze dne 17. 5. 1994 (N 24/1 SbNU 175; 132/1994 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 5/95 ze dne 8. 11. 1995 (N 74/4 SbNU 205; 6/1996 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 9/95 ze dne 28. 2. 1996 (N 16/5 SbNU 107; 107/1996 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 33/96 ze dne 4. 6. 1997 (N 67/8 SbNU 163; 185/1997 Sb.), nález sp. zn. Pl. ÚS 9/99 ze dne 6. 10. 1999 (N 135/16 SbNU 9; 289/1999 Sb.) a další]. První je dán požadavkem vyloučení libovůle v postupu zákonodárce při odlišování skupin subjektů a jejich práv, druhý pak požadavkem ústavněprávní akceptovatelnosti hledisek odlišování, tj. nepřipustnosti dotčení některého ze základních práv a svobod odlišováním subjektů a práv ze strany zákonodárce (sp. zn. Pl. ÚS 72/06 - viz výše).

61. Z hlediska materiálního nazírání na právo je nutné vzít v úvahu i to, že navrhovatel sice tvrdí, že v důsledku ústavně souladného výkladu na straně daňových subjektů-úpadců dojde ke zvýhodnění, nicméně neuvádí, v čem takové zvýhodnění fakticky spočívá. Ve skutečnosti totiž jde o "znevýhodnění" postavení státu, který v důsledku ústavně konformního výkladu má stejná práva jako ostatní konkursní věřitelé.

62. Povinnost zaplatit dlužnou daň (nedoplatek na dani) mají oba subjekty, ať již daňový subjekt-neúpadce formou úhrady daně za použití přeplatku (započtení), nebo daňový subjekt-úpadce v rámci rozvrhového řízení.

Přeplatek se nedostává do jejich přímé dispozice, ale vždy slouží k úhradě pohledávky (eventuálně její poměrné části) správce daně (resp. státu). Je třeba obecně připomenout, že úpadce má vždy jiné postavení než neúpadce. Pokud je přeplatek vydáván ve prospěch konkursní podstaty, účelem právní úpravy (jejího ústavně akceptovatelného výkladu) není a nemůže být tvrzené zvýhodnění úpadce vůči neúpadci, ale uspořádání majetkových poměrů dlužníka v zájmu uspokojení všech jeho věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu, přičemž důraz je kladen na rovné postavení všech věřitelů.

63. Mohlo by snad být uvažováno o nerovnosti na straně jiných věřitelů daňového dlužníka, kdy věřitel dlužníka-neúpadce by měl v důsledku započtení přeplatku na nedoplatek na dani dlužníka menší možnost uspokojení pohledávky z jeho majetku v případě exekuce apod. Ovšem v tomto směru jeho postavení není zásadně odlišné oproti postavení konkursního věřitele, který bude sice uspokojen i z případného přeplatku, který bude zahrnut do konkursní podstaty, nicméně pouze v omezené výši v rámci rozvrhového řízení.

64. Otázkou postavení státu (reprezentovaného správcem daně) jako věřitele a účastníka konkursního řízení se již, jak bylo uvedeno, Ústavní soud zabýval a dospěl k závěru, že správce daně má rovné postavení s ostatními účastníky řízení, je podřízen stejným pravidlům týkajícím se nepřipustnosti kompenzace pohledávek a nemůže využívat žádné ze svých specifických oprávnění, sloužících k výkonu jeho působnosti, která by jej vůči jiným účastníkům zvýhodňovala.

65. Ústavní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že ustanovení § 37a odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a ustanovení § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, nejsou v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny ani s ústavním pořádkem České republiky, a proto návrh Nejvyššího správního soudu na vyslovení neústavnosti ustanovení § 37a odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. a na zrušení ustanovení § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zamítl dle ustanovení § 70 odst. 2 zákona o Ústavním soudu. Ve zbytku byl návrh odmítnut dle ustanovení § 43 odst. 1 písm. c) zákona o Ústavním soudu jako návrh podaný někým zjevně neoprávněným.

66. Vzhledem k argumentaci uplatněné v doplnění návrhu Ústavní soud dodává, že při projednání návrhu dle článku 95 odst. 2 Ústavy a § 64 odst. 3 zákona o Ústavním soudu je vázán *petitem* návrhu, a posuzováním ustanovení § 40a zákona o správě daní a poplatků, v nyní platném znění, se proto nemohl zabývat. Ústavní soud však připomíná, že je nutné i nadále aplikovat ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání (srov. ustanovení § 432 insolvenčního zákona, dle něhož se pro konkursní a vyrovnávací řízení zahájena před účinností tohoto zákona použijí dosavadní právní předpisy).