



SBÍRKA ZÁKONŮ

ČESKÁ REPUBLIKA

Částka 110

Rozeslána dne 12. září 2008

Cena Kč 46,-

O B S A H:

340. Nařízení vlády, kterým se mění nařízení vlády č. 19/2003 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na hračky
341. Vyhláška o podrobnostech nakládání s biologicky rozložitelnými odpady a o změně vyhlášky č. 294/2005 Sb., o podmínkách ukládání odpadů na skládky a jejich využívání na povrchu terénu a změně vyhlášky č. 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady, (vyhláška o podrobnostech nakládání s biologicky rozložitelnými odpady)
342. Nález Ústavního soudu ze dne 2. července 2008 ve věci návrhu na zrušení § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a o 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
-

340**NAŘÍZENÍ VLÁDY**

ze dne 20. srpna 2008,

kterým se mění nařízení vlády č. 19/2003 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na hračky

Vláda nařizuje podle § 22 zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění zákona č. 71/2000 Sb. a zákona č. 205/2002 Sb., k provedení § 12 odst. 1 písm. b) a c) tohoto zákona:

Čl. I

V příloze č. 3 nařízení vlády č. 19/2003 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na hračky, se doplňuje bod 7, který včetně nadpisu a poznámek pod čarou č. 10 a 11 zní:

„7. Magnetické hračky

Magnetické hračky musí být opatřeny upozorněním s následujícím textem:

„Pozor! Tato hračka obsahuje magnety nebo magnetické části. Magnety přitahující se k sobě navzájem nebo ke kovovému předmětu uvnitř lidského těla mohou způsobit vážné nebo smrtelné zranění. V případě spolknutí či vdechnutí magnetů vyhledejte okamžitou lékařskou pomoc.“ nebo textem rovnocenného snadno srozumitelného znění, které jasně sděluje tentýž obsah.

Upozornění musí být jasně viditelné a čitelné, zřetelně napsané na obalu či jinak připevněné k magnetické hračce tak, aby je spotřebitel dobře viděl v okamžiku nákupu, a uvedeno v českém jazyce.

Za magnetickou hračku se považuje hračka, která obsahuje jeden nebo více magnetů či jednu nebo více magnetických částí, jejichž tvar a velikost umožňují jejich spolknutí¹⁰⁾ a které jsou dostupné dětem¹¹⁾.

¹⁰⁾ Článek 1 alinea třetí Rozhodnutí Komise 2008/329/ES ze dne 21. dubna 2008, kterým se členským státům ukládá povinnost zajistit, aby byly magnetické hračky uváděné nebo dodávané na trh označeny upozorněním na zdravotní a bezpečnostní rizika, která představují – text s významem pro EHP.

¹¹⁾ Článek 1 alinea čtvrtá Rozhodnutí Komise 2008/329/ES ze dne 21. dubna 2008, kterým se členským státům ukládá povinnost zajistit, aby byly magnetické hračky uváděné nebo dodávané na trh označeny upozorněním na zdravotní a bezpečnostní rizika, která představují – text s významem pro EHP.“.

Čl. II**Přechodné ustanovení**

Magnetické hračky, které již byly uvedeny na trh a nejsou označeny požadovaným upozorněním, nesmějí být po nabytí účinnosti tohoto nařízení nabízeny nebo prodávány. Magnetické hračky, které nejsou

označeny požadovaným upozorněním, musí být staženy z trhu.

Čl. III**Účinnost**

Toto nařízení nabývá účinnosti dnem jeho vyhlášení.

Předseda vlády:

Ing. Topolánek v. r.

Ministr průmyslu a obchodu:

Ing. Říman v. r.

341**VYHLÁŠKA**

ze dne 26. srpna 2008

**o podrobnostech nakládání s biologicky rozložitelnými odpady a o změně vyhlášky č. 294/2005 Sb.,
o podmínkách ukládání odpadů na skládky a jejich využívání na povrchu terénu
a změně vyhlášky č. 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady
(vyhláška o podrobnostech nakládání s biologicky rozložitelnými odpady)**

Ministerstvo životního prostředí v dohodě s Ministerstvem zemědělství a Ministerstvem zdravotnictví stanoví podle § 33b odst. 3 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění zákona č. 314/2006 Sb., (dále jen „zákon“):

ČÁST PRVNÍ**§ 1****Předmět úpravy**

Tato vyhláška upravuje podrobnosti nakládání s biologicky rozložitelnými odpady (dále jen „bioodpady“).

§ 2**Seznam bioodpadů a požadavky na kvalitu odpadů vstupujících do technologie materiálového využívání bioodpadů**

Seznam bioodpadů využitelných v zařízení k využívání bioodpadů včetně seznamu bioodpadů využitelných v malém zařízení podle § 33b odst. 1 písm. a) zákona a požadavky na kvalitu odpadů vstupujících do technologie jejich materiálového využívání jsou uvedeny v příloze č. 1.

§ 3**Technické požadavky na vybavení a provoz zařízení biologického zpracování bioodpadů v závislosti na množství a druhu v něm upravovaných bioodpadů a technologické požadavky na úpravu bioodpadů**

(1) Technické požadavky na vybavení a provoz zařízení k využívání bioodpadů jsou stanoveny v závislosti na množství a druhu v něm zpracovávaných bioodpadů pro

- a) malá zařízení podle § 33b odst. 1 písm. a) zákona, v příloze č. 2 a příloze č. 3,

- b) zařízení s vyšší kapacitou, než je stanoveno v § 33b odst. 1 písm. a) zákona pro malá zařízení, v závislosti na technologii zpracování bioodpadů, v příloze č. 2 a jiném právním předpisu¹⁾.

(2) Zařízení k biologickému zpracování bioodpadů se podle používané technologie dělí na:

- a) kompostárny a další zařízení s aerobním procesem zpracování bioodpadů,
b) bioplynové stanice a další zařízení s anaerobním procesem zpracování bioodpadů.

(3) Technologické požadavky na jednotlivé způsoby biologického zpracování bioodpadů podle odstavce 2 jsou uvedeny v příloze č. 2.

§ 4**Obsah provozního řádu zařízení**

Obsah provozního řádu zařízení s vyšší kapacitou, než je stanoveno v § 33b odst. 1 písm. a) zákona pro malá zařízení, je uveden v příloze č. 4.

§ 5**Způsob a kritéria hodnocení a zařazování upravených bioodpadů do skupin podle způsobů jejich materiálového využívání**

(1) Hodnocení výstupů ze zařízení k využívání bioodpadů se provádí podle kritérií stanovených v příloze č. 5.

(2) Na základě výsledků hodnocení se výstupy ze zařízení k využívání bioodpadů zařazují do skupin odpovídajících jednotlivým způsobům materiálového využití upravených bioodpadů, uvedených v příloze č. 6.

(3) Limitní hodnoty koncentrací cizorodých (rizikových) látek a prvků ve výstupech ze zařízení pro biologické zpracování bioodpadů jsou stanoveny v tabulce č. 5.1. přílohy č. 5.

¹⁾ Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

(4) Kritéria pro kontrolu účinnosti hygienizace jsou uvedena v tabulce č. 5.4. a četnost kontrol v tabulce č. 5.6. přílohy č. 5. V případě zpracování vedlejších živočišných produktů se kritéria a četnost kontrol pro výstupy posuzují podle jiného právního předpisu²⁾.

(5) Znaky jakosti rekultivačního kompostu a rekultivačního digestátu jsou stanoveny v tabulkách č. 5.2. a č. 5.3. přílohy č. 5.

§ 6

Četnost a metody vzorkování

Vzorkování se uskutečňuje na základě plánu vzorkování, zpracovaného podle zásad stanovených v příloze č. 7 a v souladu s provozním řádem zařízení. O vzorkování se zpracovává protokol o vzorkování podle přílohy č. 8.

ČÁST DRUHÁ

Změna vyhlášky č. 294/2005 Sb., o podmínkách ukládání odpadů na skládky a jejich využívání na povrchu terénu a změně vyhlášky č. 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady

Vyhláška č. 294/2005 Sb., o podmínkách ukládání odpadů na skládky a jejich využívání na povrchu terénu

a změně vyhlášky č. 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady, se mění takto:

V § 12 se za odstavec 2 vkládá nový odstavec 3, který včetně poznámky pod čarou č. 10a zní:

„(3) Ustanovení odstavce 2 se nevztahuje na výstupy ze zařízení k využívání biologicky rozložitelných odpadů, pro které jsou způsob a kritéria hodnocení a zařazování do skupin podle způsobů jejich využití stanoveny jiným právním předpisem^{10a)}).

^{10a)} Vyhláška č. 341/2008 Sb., o podrobnostech nakládání s biologicky rozložitelnými odpady a o změně vyhlášky č. 294/2005 Sb., o podmínkách ukládání odpadů na skládky a jejich využívání na povrchu terénu a změně vyhlášky č. 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady, (vyhláška o podrobnostech nakládání s biologicky rozložitelnými odpady).“.

Dosavadní odstavce 3 a 4 se označují jako odstavce 4 a 5.

ČÁST TŘETÍ

§ 7

Účinnost

Tato vyhláška nabývá účinnosti dnem jejího vyhlášení.

Ministr:

RNDr. Bursík v. r.

²⁾ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1774/2002 ze dne 3. 10. 2002, kterým se stanoví hygienická pravidla týkající se vedlejších živočišných produktů, které nejsou určeny k lidské spotřebě, v platném znění.

Příloha č. 1 k vyhlášce č. 341/2008 Sb.

Seznam bioodpadů a požadavky na kvalitu odpadů vstupujících do technologie materiálového využívání bioodpadů

A. Seznam využitelných bioodpadů

Zvláštní způsoby nakládání	Druhy odpadů podle Katalogu odpadů ³⁾	
	02	Odpady z prvovýroby v zemědělství, zahradnictví, myslivosti, rybářství a výroby a zpracování potravin
	02 01	Odpady ze zemědělství, zahradnictví, lesnictví, myslivosti, rybářství
	02 01 01	Kaly z praní a z čištění
	02 01 03	Odpad rostlinných pletiv
1	02 01 06	Zvířecí trus, moč a hnůj (včetně znečištěné slámy), kapalné odpady, soustředěvané odděleně a zpracováváné mimo místo vzniku
	02 01 07	Odpady z lesnictví
1	02 02	Odpady z výroby a zpracování masa, ryb a jiných potravin živočišného původu
1	02 02 01	Kaly z praní a z čištění
1	02 02 03	Suroviny nevhodné ke spotřebě nebo zpracování
1	02 02 04	Kaly z čištění odpadních vod v místě jejich vzniku
	02 03	Odpady z výroby a ze zpracování ovoce, zeleniny, obilovin, jedlých olejů, kakaa, kávy a tabáku; odpady z konzervářského a tabákového průmyslu z výroby droždí a kvasničného extraktu, z přípravy a kvašení melasy
	02 03 01	Kaly z praní, čištění, loupání, odstředování a separace
3	02 03 04	Suroviny nevhodné ke spotřebě nebo zpracování
	02 03 99	Odpady jinak blíže neurčené
	02 03 05	Kaly z čištění odpadních vod v místě jejich vzniku
	02 04	Odpady z výroby cukru
	02 04 01	Zemina z čištění a praní řepy
	02 04 03	Kaly z čištění odpadních vod v místě jejich vzniku
	02 05	Odpady z mlékářského průmyslu
1	02 05 01	Suroviny nevhodné ke spotřebě nebo zpracování
	02 05 02	Kaly z čištění odpadních vod v místě jejich vzniku
	02 06	Odpady z pekáren a výroby cukrovinek
3	02 06 01	Suroviny nevhodné ke spotřebě nebo zpracování
	02 06 03	Kaly z čištění odpadních vod v místě jejich vzniku

³⁾ Vyhláška č. 381/2001 Sb., kterou se stanoví Katalog odpadů, Seznam nebezpečných odpadů a seznamy odpadů a států pro účely vývozu, dovozu a tranzitu odpadů a postup při udělování souhlasu k vývozu, dovozu a tranzitu odpadů (Katalog odpadů), ve znění pozdějších předpisů.

Zvláštní způsoby nakládání	Druhy odpadů podle Katalogu odpadů ³⁾	
	02 07	Odpady z výroby alkoholických a nealkoholických nápojů (s výjimkou kávy, čaje a kaka)
	02 07 01	Odpad z praní, čištění a mechanického zpracování surovin
	02 07 02	Odpad z destilace lihovin
3	02 07 04	Suroviny nevhodné ke spotřebě nebo zpracování
	02 07 05	Kaly z čištění odpadních vod v místě jejich vzniku
	03	Odpady ze zpracování dřeva a výroby desek, nábytku, celulózy, papíru a lepenky
	03 01	Odpady ze zpracování dřeva a výroby desek a nábytku
	03 01 01	Odpadní kůra a korek
	03 01 05	Piliny, hobliny, odřezky, dřevo, dřevotřískové desky a dýhy, neuvedené pod číslem 03 01 04
	03 03	Odpad z výroby a zpracování celulózy, papíru a lepenky
	03 03 01	Odpadní kůra a dřevo
	03 03 07	Mechanicky oddělený výmět z rozvláknování odpadního papíru a lepenky
	03 03 08	Odpady ze třídění papíru a lepenky určené k recyklaci
	03 03 09	Odpadní kaustifikační kal
	03 03 10	Výmětová vlákna, kaly z mechanického oddělování obsahující vlákna, výplně povrchové vrstvy z mechanického třídění
	03 03 11	Kaly z čištění odpadních vod v místě jejich vzniku neuvedené pod číslem 03 03 10
	04	Odpady z kožedělného, kožešnického a textilního průmyslu
	04 01	Odpady z kožedělného a kožešnického průmyslu
1	04 01 01	Odpadní kůže a štípenka
	04 01 07	Kaly neobsahující chrom, zejména kaly z čištění odpadních vod v místě jejich vzniku
	04 02	Odpady z textilního průmyslu s výjimkou textilií ze syntetických vláken
	04 02 10	Organické hmoty z přírodních produktů (např. tuk, vosk)
	04 02 20	Ostatní kaly z čištění odpadních vod v místě jejich vzniku neuvedené pod 04 02 19
	04 02 21	Odpady z nezpracovaných textilních vláken
	04 02 22	Odpady ze zpracovaných textilních vláken
	15	Odpadní obaly; absorpční činidla, čisticí tkaniny, filtrační materiály a ochranné oděvy jinak neurčené
	15 01	Obaly (včetně oddělené sbíraného komunálního obalového odpadu)
	15 01 01	Papírové a lepenkové obaly
	15 01 03	Dřevěné obaly
	16	Odpady v tomto katalogu jinak neurčené
	16 03	Vadné šarže a nepoužité výrobky

Zvláštní způsoby nakládání	Druhy odpadů podle Katalogu odpadů ³⁾	
	16 03 06	Organické odpady neuvedené pod číslem 16 03 05
	17	Stavební a demoliční odpady (včetně vytěžené zeminy z kontaminovaných míst)
	17 02	Dřevo, sklo a plasty
	17 02 01	Dřevo
	19	Odpady ze zařízení na zpracování (využívání a odstraňování) odpadu, z čistíren odpadních vod pro čištění těchto vod mimo místo jejich vzniku a výroby vody pro spotřebu lidí a vody pro průmyslové účely
	19 05	Odpady z aerobního zpracování pevných odpadů
	19 05 03	Kompost nevyhovující jakosti
	19 06	Odpady z anaerobního zpracování odpadu
	19 06 03	Extrakty z anaerobního zpracování komunálního odpadu
	19 06 04	Produkty vyhnívání z anaerobního zpracování komunálního odpadu
	19 06 05	Extrakty z anaerobního zpracování odpadů živočišného a rostlinného původu
	19 06 06	Produkty vyhnívání z anaerobního zpracování živočišného a rostlinného odpadu
	19 08	Odpady z čistíren odpadních vod jinde neuvedené
2	19 08 05	Kaly z čištění komunálních odpadních vod
1	19 08 09	Směs tuků a olejů z odlučovačů tuků obsahujících pouze jedlé oleje a jedlé tuky
	19 08 12	Kaly z biologického čištění průmyslových odpadních vod neuvedené pod číslem 19 08 11
	19 08 14	Kaly z jiných způsobů čištění průmyslových odpadních vod neuvedené pod číslem 19 08 13
	19 09	Odpady z výroby vody pro spotřebu lidí nebo vody pro průmyslové účely
2	19 09 01	Pevné odpady z primárního čištění (z česlí a filtrů)
	19 09 02	Kaly z čiření vody
	19 09 03	Kaly z dekarbonizace
	19 12	Odpady z úpravy odpadů jinde neuvedené (např. třídění, drcení, lisování, peletizace)
	19 12 01	Papír a lepenka
	19 12 07	Dřevo neuvedené pod číslem 19 12 06
	20	Komunální odpady (odpady z domácností a podobné živnostenské, průmyslové odpady a odpady z úřadů) , včetně složek z odděleného sběru
	20 01	Složky z odděleného sběru (kromě odpadů uvedených v podskupině 15 01)
	20 01 01	Papír a lepenka, s výjimkou papíru s vysokým leskem a odpadu z tapet
1	20 01 08	Biologicky rozložitelný odpad z kuchyní a stravoven
	20 01 10	Oděvy
	20 01 11	Textilní materiály
1	20 01 25	Jedlý olej a tuk

Zvláštní způsoby nakládání	Druhy odpadů podle Katalogu odpadů ³⁾	
	20 01 38	Dřevo neuvedené pod číslem 20 01 37
	20 02	Odpady ze zahrad a parků (včetně hřbitovního odpadu)
	20 02 01	Biologicky rozložitelný odpad
	20 03	Ostatní komunální odpady
	20 03 02	Odpad z tržišť
2	20 03 04	Kal ze septiků a žump
	20 03 07	Objemný odpad

Poznámky k A. Seznamu využitelných odpadů:

1 - podléhají souhlasu a kontrole Krajské veterinární správy podle jiného právního předpisu²⁾

2 - podléhají kontrole podle tabulky č. 5.4. přílohy č. 5 k této vyhlášce.

3 - určité zmetkové potraviny – výběr zmetkových potravin podle Nařízení Komise (ES) ze dne 3. února 2006 č. 197/2006 Sb., neživočišného původu nebo neobsahující produkty živočišného původu jako například pečivo, těstoviny, cukrářské výrobky a podobné výrobky, které z obchodních důvodů, z důvodu závady při výrobě, balení nebo jiné závady nepředstavují nebezpečí pro zdraví lidí nebo zvířat a nejsou již určeny k lidské spotřebě a zbavené obalů mohou být zpracovány v zařízeních na výrobu bioplynu nebo kompostování, která nepodléhají schválení Krajské veterinární správy ani její kontrole.

B. Seznam bioodpadů využitelných v malém zařízení

Druhy odpadů podle Katalogu odpadů ³⁾	
02 01	Odpady ze zemědělství, zahradnictví, lesnictví, myslivosti, rybářství
02 01 03	Odpad z rostlinných pletiv
20 01	Komunální odpady – složky z odděleného sběru
20 01 38	Dřevo neuvedené pod číslem 20 01 37
20 02	Odpady ze zahrad a parků (včetně hřbitovního odpadu)
20 02 01	Biologicky rozložitelný odpad
20 03	Ostatní komunální odpady
20 03 02	Odpad z tržišť

C. Požadavky na kvalitu bioodpadů vstupujících do zařízení

Využitelné druhy bioodpadů uvedené v seznamech A a B musí splňovat požadavky:

- stanovené v podmínkách přejímky odpadů do konkrétního zařízení, stanovené jeho provozním řádem,
- stanovené pro některé druhy bioodpadů v seznamu A.

Technologické požadavky na jednotlivé způsoby biologického zpracování bioodpadů a technické požadavky na vybavení a provoz zařízení biologického zpracování bioodpadů

A. Způsoby biologického zpracování bioodpadů

Způsoby biologického zpracování bioodpadů, které jsou považovány za jejich využívání ve smyslu této vyhlášky, jsou řízené a kontrolované procesy aerobní nebo anaerobní mikrobiální biochemické přeměny těchto bioodpadů probíhající v zařízeních k jejich zpracování, případně další způsoby využívání nebo i zcela nové biologické postupy a technologie vyvinuté na základě postupujícího rozvoje vědy a techniky s výstupy, které odpovídají požadavkům této vyhlášky.

B. Základní požadavky na zařízení

(1) **Malá zařízení** - požadavky na malá zařízení jsou uvedeny v příloze č. 3

(2) **Kompostárny a další zařízení s procesem kompostování**

- a) v případě, že budou v zařízení zpracovávány zemědělské odpady živočišného původu nebo vedlejší živočišné produkty, s výjimkou vytríděných kuchyňských odpadů z kuchyní, jídelen a stravoven a určitých zmetkových potravin, postupuje se v souladu s jiným právním předpisem²⁾,
- b) nezbytným vybavením je:
 - 1. zařízení ke sledování teploty,
 - 2. zařízení pro zvlhčování,
 - 3. zařízení pro provzdušňování, překopávání.

c) další požadavky jsou stanoveny jiným právním předpisem¹⁾.

(3) **Bioplynové stanice a další zařízení s procesem anaerobní digesce**

- a) požadavky na zařízení, ve kterých jsou zpracovávány vedlejší živočišné produkty, s výjimkou vytríděných kuchyňských odpadů z kuchyní, jídelen a stravoven⁺ a určitých zmetkových potravin, jsou stanoveny jiným právním předpisem²⁾,
- b) další požadavky jsou stanoveny jiným právním předpisem¹⁾.

Poznámka:

⁺ Vytríděným kuchyňským odpadem z kuchyní, jídelen a stravoven se rozumí odpad pouze rostlinného charakteru (například zbytky zeleniny a ovoce), který nepřišel do kontaktu se surovinami živočišného původu (například se syrovým masem, syrovými produkty rybolovu, syrovými vejci nebo syrovým mlékem).

C. Technologické požadavky na úpravu bioodpadů

(1) **Kompostování** - proces, při němž se činností mikro a makro organismů za přístupu vzduchu přeměňuje využitelný bioodpad na stabilizovaný výstup – kompost. Technologické požadavky na tento proces jsou:

- a) pro kompostování bioodpadů s očekávaným hygienizovaným výstupem podle technologie používané v zařízení musí být dodrženy teploty uvedené v tabulce č. 2.1., přičemž hygienizací se rozumí způsob úpravy bioodpadu, kterým se snižuje počet patogenních organismů, které mohou způsobit onemocnění člověka nebo zvířat, pod stanovenou hodnotu.

Tabulka č. 2. 1. Teplotní režimy při hygienizaci kompostováním

Technologie	Vstupy	Teplota, doba
Malé zařízení	Odpady ze zahrad a zeleně	≥45 °C, 5 dní
Kompostování	Odpady ze zahrad a zeleně, zbytková biomasa ze zemědělství	≥45 °C, 10 dní
Kompostování	Biologicky rozložitelné odpady (dle přílohy č. 1 seznam A)	≥55 °C, 21 dní ≥65 °C, 5 dní
Kompostování v uzavřených prostorách	Biologicky rozložitelné odpady (dle přílohy č. 1, seznam A)	≥65 °C, 5 dní

- b) v malých zařízeních je v průběhu kompostování nutné dosáhnout teploty nejméně 45 °C po dobu 5 dní a uskutečnit nejméně 2 překopávky,
- c) teplota kompostových zakládek vyšších než 2 m se měří ve středu zakládky v minimální hloubce 1 m od povrchu zakládky. Teplota nižších kompostových zakládek se měří ve středu zakládky v minimální hloubce 0,5 m od povrchu zakládky,
- d) minimální doba procesu po provedené homogenizaci je 60 dnů. Při kompostování v uzavřených prostorách je možná i doba kratší v případě zpracování pouze rostlinných tkání nebo je-li výrobcem zařízení stanovena minimální doba zpracování jinak.
- e) při kompostování vstupů do zařízení vyžadujících zvláštní způsoby nakládání podle přílohy č. 1, seznam A, je účinnost hygienizace v zařízení v tomto případě potvrzena ověřením vnesenými organismy podle bodu uvedeného v části D odst. 1 písm. c) a odst. 2 této přílohy,
- f) při procesu kompostování je pro expedici kompostu přípustná teplota nižší než 40 °C,
- g) v průběhu celého procesu kompostování je nutné důsledně dodržovat opatření stanovená k dodržení požadavků jiných právních předpisů⁴⁾, zejména ve vztahu k ochraně podzemních a povrchových vod, ochraně zdraví a pro omezení znečišťování okolního prostředí zápachem (nesmí dojít k překročení přípustné míry obtěžování zápachem).

(2) Anaerobní digestce

- a) Při anaerobní digestci bioodpadů, kterou se rozumí řízený a kontrolovatelný mikrobiální mezofilní nebo termofilní rozklad organických látek bez přístupu

⁴⁾ Například zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů (zákon o ochraně ovzduší), ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 362/2006 Sb., o způsobu stanovení koncentrace pachových látek, přípustné míry obtěžování zápachem a způsobu jejího zjišťování, zákon č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 450/2005 Sb., o náležitostech nakládání se závadnými látkami a náležitostech havarijního plánu, způsobu a rozsahu hlášení havárií, jejich zneškodňování a odstraňování jejich škodlivých následků.

vzduchu v zařízení bioplynové stanice jako samostatné technologie za vzniku bioplynu, digestátu nebo rekultivačního digestátu, je nutné dosáhnout teploty zpracovávaného bioodpadu nejméně 55 °C a udržet ji nejméně po dobu 24 hodin bez přerušení, přičemž nezbytná celková doba procesu anaerobní digesce je více než 30 dnů.

Celková doba zdržení může být kratší než 30 dnů, nejméně však 20 dnů, pokud provozovatel zajistí, že produkovaný digestát trvale splňuje hodnoty stability dle jiného předpisu⁵⁾.

Dosažení a udržení minimální teploty se nevyžaduje, jsou-li zpracovávaným bioodpadem rostlinné tkáně.

- b) Dosažení nižší provozní teploty v reaktoru než 55 °C nebo kratší doby expozice naplně reaktoru touto teplotou je možné v případě, že
1. bioodpad byl předupraven při teplotě 70 °C po dobu 1 hodiny, nebo
 2. rekultivační digestát byl následně udržován při teplotě 70 °C po dobu 1 hodiny, nebo
 3. rekultivační digestát byl kompostován.
- c) V průběhu celého procesu zpracování bioodpadů při anaerobní digesci je nutné důsledně dodržovat opatření stanovená k dodržení požadavků jiných právních předpisů⁴⁾ zejména ve vztahu k ochraně podzemních a povrchových vod (např. zkoušky těsnosti u všech nádrží a jímek), pro ochranu zdraví a pro omezení znečišťování okolního prostředí zápachem (přípustná míra obtěžování zápachem).
- d) Podrobný popis opatření pro omezení rizika zápachu je vždy součástí provozního řádu zařízení a náležitosti tohoto popisu jsou uvedeny v příloze č. 4.
- e) Při anaerobní digesci vstupů do zařízení, vyžadujících zvláštní způsoby nakládání dle přílohy č. 1, seznam A, se účinnost hygienizace v zařízení ověřuje podle bodu uvedeného v části D odst. 1 písm. c) a odst. 2 této přílohy.

D. Kontrola způsobů biologického zpracování bioodpadů z hlediska účinnosti hygienizace

- (1) Ke kontrole účinnosti hygienizace technologií - způsobů biologického zpracování v zařízeních k využití bioodpadu se používá:
- a) monitoring technologických parametrů použité technologie (například teplota, vlhkost, doba zpracování) podle tabulky č. 2.1. této přílohy,
 - b) kritéria pro hodnocení výstupů ze zařízení stanovená v tabulce č. 5.4. při četnosti kontrol podle tabulky č. 5.6. přílohy č. 5,
 - c) v případech zpracování vedlejších živočišných produktů podle § 5 odst. 4 ověření procesu biologického zpracování bioodpadů pomocí vnesených organismů.
- (2) Ověření procesu biologického zpracování bioodpadů pomocí vnesených organismů se provádí v zařízeních při zpracovávání kalů z čistíren odpadních vod nebo jiných bioodpadů, u kterých se předpokládá kontaminace patogenními činiteli a to
- a) kontrolou dodržování stanovených technologických parametrů a kontrolou dodržování limitních hodnot vybraných kritérií pro hodnocení výstupů,

⁵⁾ Postupuje se podle normy ČSN ISO 11734

- b) testem přímého hodnocení procesu, při kterém se využívají vnesené indikátorové mikroorganismy; vneseným indikátorovým organismem je *Salmonella senftenberg* W 775 (H₂S negativní) nebo *Escherichia coli*.

(3) Proces je možno považovat za ověřený, jestliže:

- a) výstup ze zařízení odpovídá stanoveným kritériím uvedeným v tabulce č. 5.4. přílohy č. 5,
- b) byly dodrženy všechny technologické parametry stanovené provozním řádem,
- c) počet kolonií tvořících jednotku u vneseného organismu se během procesu sníží minimálně o 6 řádů.

(4) V případě, že jsou zpracovávány odpady vedlejších živočišných produktů, jsou požadavky na nakládání s nimi stanoveny jiným právním předpisem⁶⁾.

Poznámka:

Indikátorové mikroorganismy jsou stanovené mikroorganismy, které signalizují mikrobiologickou kontaminaci biologicky rozložitelných odpadů a výstupů ze zařízení k využívání odpadů.

⁶⁾ Přílohy č. II, III a VI nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1774/ 2002 ze dne 3. 10. 2002, kterým se stanoví hygienická pravidla týkající se vedlejších živočišných produktů, které nejsou určeny k lidské spotřebě, ve znění nařízení Komise (ES) č. 2006/208 ze dne 7. února 2006, kterým se mění přílohy VI a VIII nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1774/2002, pokud jde o normy zpracování pro zařízení na výrobu bioplynu a kompostování a požadavky na hnůj.

Základní požadavky na zřízení malého zařízení k využívání bioodpadů (kompostování) a jeho provoz

(1) Malé zařízení musí být zřízeno v souladu s jiným právním předpisem⁷⁾.

(2) Dále se požaduje:

- a) zvolit místo se sklonem svahu maximálně do 3°; zakládku je možno v případě potřeby pokrýt vodonepropustnou textilií nebo kompostovat ve vacích nebo zakládku zastřešit,
- b) dodržet minimální vzdálenost od povrchových vod (vodní tok, rybník, jezero apod.) 50 m (je nutné zohlednit místní hydrologickou situaci),
- c) dodržet minimální vzdálenost od zdrojů pitné vody, zdrojů léčivých vod a přírodních minerálních vod 100 m (je nutné zohlednit místní hydrogeologickou situaci),
- d) zvolit místo mimo aktivní zónu záplavového území v souladu s jiným právním předpisem⁸⁾,
- e) zabezpečit místo proti vstupu nepovolaných osob a označit (s uvedením informací o kontaktu na provozovatele a provozní době zařízení),
- f) vést provozní deník.

1. Provozní deník malého zařízení obsahuje:

- i) název malého zařízení a adresu včetně pozemkového parcelního čísla a názvu katastrálního území a identifikační údaje vlastníka pozemku,
- ii) identifikační údaje provozovatele malého zařízení,
- iii) jméno osoby odpovědné za provoz malého zařízení a údaje o její dosažitelnosti,
- iv) jména osob odpovědných za vedení jednotlivých záznamů a přehled údajů a informací, které budou do provozního deníku zaznamenávány.

2. Záznamy do provozního deníku malého zařízení musí být vedeny (číslovány) v nepřerušované číselné řadě, datovány a podepsány osobou, která záznam provedla, zápis musí být proveden bezprostředně po vzniku situace, kterou popisuje (tentýž den), a to minimálně v následujícím rozsahu:

- i) všechny skutečnosti charakteristické pro provoz zařízení - například jména obsluhy, vybrané údaje o sledování provozu zařízení - druhy a množství (hmotnost) přijatých bioodpadů, datum zřízení zakládky, druhy bioodpadů a surovin použitých k vytvoření zakládky, datum překopávek, expedice rekultivačního kompostu a způsob jeho využití,
- ii) měření teplot v rámci použitého technologického způsobu,
- iii) záznamy o školení pracovníků zařízení, o kontrolách v zařízení apod.,
- iv) havarijní situace a způsob jejich řešení.

3. Údaje o hmotnosti bioodpadů uváděné v provozním deníku je možné stanovit na základě odborného odhadu (hmotnost nákladu na automobilu, přepočítání u objemu apod.).

⁷⁾ Vyhláška č. 137/1998 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁾ Zákon č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Přílohou deníku jsou protokoly nebo jejich kopie o provádění kontrole výstupů 1x za rok a záznamy o kontrolách provedenými kontrolními orgány.

Obsah provozního řádu zařízení

- (1) Provozní řád zařízení k využívání bioodpadů obsahuje údaje stanovené pro provozní řád skupiny zařízení B a C v příloze č. 1 k vyhlášce č. 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady, ve znění pozdějších předpisů, a tyto další údaje:
- a) návrh provozního deníku dle bodu 10 přílohy č. 1 vyhlášky č. 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady, ve znění pozdějších předpisů,
 - b) předpokládaný způsob využití výstupu ze zařízení (kompost, hnojivo apod.),
 - c) opatření pro splnění požadavků na ochranu zdraví a životní prostředí v souladu s jinými právními předpisy⁹⁾,
 - d) opatření k provádění kontroly emisí pachů,
 - e) v případě bioplynových stanic je nezbytné vždy uvést následující údaje:
 - 1. jednoznačná specifikace vstupů do zařízení a jejich předpokládané množství podle jednotlivých druhů vstupů (v tunách/rok),
 - 2. způsob skladování vstupů,
 - 3. popis průběhu procesu anaerobní digesce bioodpadů, včetně klasifikace procesu anaerobní digesce podle sušiny substrátu a podle provozní teploty, dále doby zdržení vstupů v procesu anaerobní digesce,
 - 4. popis míst možného vývinu emisí pachových látek a popis přijatých technicko-organizační opatření k zamezení vzniku a zachytu emisí pachových látek při běžném provozu zařízení i při mimořádných stavech,
 - 5. popis způsobu nakládání s rekultivačním digestátem, včetně upřesnění způsobu nakládání s digestátem vzniklým při havarijních nebo jiných mimořádných situacích.
 - f) opatření k minimalizaci obtěžování a rizik z provozu zařízení (emise pachu, emise tuhých znečišťujících látek, materiály zanášené větrem, hluk a dopravní provoz, ptáci, paraziti a hmyz, vznik aerosolů apod.),
 - g) v případě zpracování odpadů vedlejších živočišných produktů opatření pro splnění požadavků jiných právních předpisů⁵⁾.
 - h) zásady plánu vzorkování výstupů ze zařízení, při jehož zpracování se postupuje podle přílohy č. 7; vzor protokolu o vzorkování je uveden v příloze č. 8,
 - i) rozsah sledovaných ukazatelů stanovených pro hodnocení výstupů ze zařízení a četnost jejich kontrol podle přílohy č. 5 v souladu s podrobnostmi o vzorkování stanovenými v příloze č. 7 a 8,

⁹⁾ Zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší, nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci, zákon č. 309/2006 Sb., kterým se upravují další požadavky bezpečnosti a ochrany zdraví při práci v pracovněprávních vztazích a o zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při činnosti nebo poskytování služeb mimo pracovněprávní vztahy (zákon o zajištění dalších podmínek bezpečnosti a ochrany zdraví při práci).

- j) stanovení postupu změny provozního řádu ve smyslu snížení četnosti zkoušek v souladu s podrobnostmi o vzorkování stanovenými v příloze č. 7 a 8,
- k) případné další podmínky pro příjem bioodpadů, navržené provozovatelem podle typu provozované technologie.

Hodnocení a kontrola výstupů

A. Požadavky a kritéria pro hodnocení a kontrolu výstupů ze zařízení k využívání bioodpadů

- (1) Požadavky a kritéria pro hodnocení výstupů - limitní koncentrace vybraných rizikových látek a prvků pro zařazení výstupů do 2. a 3. skupiny podle přílohy č. 6 jsou uvedeny v tabulce č. 5.1.
- (2) Znaky jakosti rekultivačního kompostu jsou uvedeny v tabulce č. 5.2.
- (3) Znaky jakosti rekultivačního digestátu jsou uvedeny v tabulce č. 5.3.
- (4) Kritéria účinnosti hygienizace na základě sledovaných indikátorových mikroorganismů ve výstupech 2. skupiny Třídy I a II podle přílohy č. 6 jsou uvedeny v tabulce č. 5.4.
- (5) V tabulce č. 5.5. jsou uvedeny metody stanovení.
- (6) Četnost a druh kontrol pro jednotlivé skupiny výstupů podle přílohy č. 6 jsou uvedeny v tabulce č. 5.6.
- (7) V případě, že jsou v zařízení zpracovávány odpady vedlejších živočišných produktů musí výstupy ze zařízení odpovídat kromě požadavků uvedených v této příloze i požadavkům na výstup uvedeným v jiném právním předpisu¹⁰⁾.

Tabulka č. 5.1. – Limitní koncentrace vybraných rizikových látek a prvků

Sledovaný ukazatel	Jednotka	Výstupy (skupina 2)			Stabilizovaný biologicky rozložitelný odpad (skupina 3)
		Třída I	Třída II	Třída III	
As	mg/kg sušiny	10	20	30	40
Cd	mg/kg sušiny	2	3	4	5
Cr _{celkový}	mg/kg sušiny	100	250	300	600
Cu	mg/kg sušiny	170	400	500	600
Hg	mg/kg sušiny	1	1,5	2	5
Ni	mg/kg sušiny	65	100	120	150
Pb	mg/kg sušiny	200	300	400	500
Zn	mg/kg sušiny	500	1200	1500	1800
PCB	mg/kg sušiny	0,02	0,2	-	dle způsobu využití
PAU	mg/kg sušiny	3	6	-	dle způsobu využití
Nerazložitelné příměsi >2 mm	% hm.	max. 2% hm.	max. 2% hm.	-	-
AT ₄	mg O ₂ / g sušiny	-	-	-	< 10

Použité zkratky:

PCB - polychlorované bifenylly (suma kongenerů č. 28, 52, 101, 118, 138, 153, 180)

¹⁰⁾ Nařízení Komise (ES) č. 2006/208/ES ze dne 7. února 2006, kterým se mění přílohy VI a VIII nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1774/2002, pokud jde o normy zpracování pro zařízení na výrobu bioplynu a kompostování a požadavky na hnůj.

- PAU - polycyklické aromatické uhlovodíky (suma antracenu, benzo(a)antracenu, benzo(a)pyrenu, benzo(b)fluoranthenu, benzo(ghi)perylenu, benzo(k)fluoranthenu, fluoranthenu, fenanthrenu, chrysenu, indeno(1,2,3-cd)pyrenu, naftalenu a pyrenu)
- AT₄ – test respirační aktivity, testovací metoda pro hodnocení stability bioodpadu na základě měření spotřeby O₂ za 4 dny podle rakouské normy ÖNORM S 2027 – 1 ze dne 1.9. 2004 . Pokud je AT₄ testovaného materiálu nižší než 10 mg O₂/g sušiny není již tento materiál považován za biologicky rozložitelný.

Poznámky k tabulce č. 5.1.:

Jako technologický materiál na skládky může být výstup použit, když v ukazateli AT₄ splňuje požadavky na stabilizovaný bioodpad - skupina 3 podle přílohy č. 6.

U rekultivačního kompostu, rekultivačního digestátu a stabilizovaného biologického odpadu se výsledky stanovení jednotlivých ukazatelů z důvodu možnosti snížení četnosti zkoušek hodnotí samostatně. Možné snížení četnosti stanovení jednotlivých ukazatelů vybraných rizikových látek a prvků je uvedeno v bodě C odst. 2 této přílohy.

V případě odstraňování výstupu skupiny 3 - Stabilizovaný bioodpad jeho uložením na skládku odpadů, se postupuje podle jiného právního předpisu¹¹⁾.

Tabulka č. 5.2. Znaky jakosti rekultivačního kompostu

Znaky jakosti	Jednotky	Hodnota znaku jakosti
Vlhkost	% hm.	Od zjištěné hodnoty spalitelných látek do jejího dvojnásobku, min. 40 až 65
Spalitelné látky v sušině vzorku	% hm.	min. 25
Celkový dusík jako N přepočtený na vysušený vzorek	% hm.	min. 0,6
Poměr C:N*		min. 20 (max. 30)
pH	-	6,0 – 8,5
Nerozložitelné příměsi	% hm.	max. 2,0

Poznámka k tabulce č. 5.2.:

Rekultivačním kompostem se rozumí stabilizovaný výstup z aerobního zpracování bioodpadů, určený pro udržení nebo zlepšení vlastností půdy, použitelný mimo zemědělskou a lesní půdu.

*poměr C:N se vypočítává ze stanovení obsahu spalitelných látek následovně: (spalitelné látky:2): N

Tabulka č. 5.3. Znaky jakosti rekultivačního digestátu

Znaky jakosti	Jednotky	Hodnota znaku jakosti
Vlhkost	% hm.	max. 98,0
Celkový dusík jako N přepočtený na vysušený vzorek	% hm.	min. 0,3
pH	-	6,5 – 9,0

Poznámka k tabulce č. 5.3.:

Rekultivační digestát, kterým se rozumí stabilizovaný výstup z anaerobního zpracování bioodpadu, použitelný mimo zemědělskou a lesní půdu, nesmí vykazovat pachy svědčící o nedostatečné stabilitě výstupu nebo o přítomnosti nežádoucích látek v souladu s požadavky zákona č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně

¹¹⁾ Vyhláška č. 294/2005 Sb., o podmínkách ukládání odpadů na skládky a jejich využívání na povrchu terénu a změně vyhlášky č. 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady.

některých dalších zákonů (zákon o ochraně ovzduší), ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky č. 362/2006 Sb., o způsobu stanovení koncentrace pachových látek, přípustné míry obtěžování zápachem a způsobu jejího zjišťování.

Tabulka č. 5.4. Kritéria pro kontrolu účinnosti hygienizace prováděné na základě sledování indikátorových mikroorganismů

Indikátorový mikroorganismus	Výstup	Jednotky	Počet zkoušených vzorků při každé kontrole výstupu		Limit (nález/ KTJ*)
<i>Salmonella spp.</i>	Rekultivační kompost/rekultivační digestát	nález v 50g	5		negativní
<i>Termotolerantní koliformní bakterie</i> **	Rekultivační kompost/rekultivační digestát	KTJ v 1 gramu	5	2	< 10 ³
				3	< 50
<i>Enterokoky</i> **	Rekultivační kompost/rekultivační digestát	KTJ v 1 gramu	5	2	< 10 ³
				3	< 50

Poznámky k tabulce č. 5.4.:

*KTJ = kolonie tvořící jednotky

** Z odebraných 5 vzorků musí minimálně stanovený počet vyhovět předepsaným limitům

(8) Kontrola účinnosti hygienizace ověřením procesu vnesenými organismy se provádí v zařízeních uvedených v § 3 odst. 1 písmeno a) a b)

- u nových před uvedením do provozu při provozním ověřování technologie biologického zpracování, pokud zařízení budou zpracovávat kaly z čistíren odpadních vod nebo jiné bioodpady, u kterých se předpokládá kontaminace patogenními činiteli nebo vedlejší živočišné produkty, které však musí být zpracovávány podle jiného právního předpisu¹²⁾,
- u stávajících při změnách technologie, které mohou ovlivnit přežívání patogenních nebo podmíněně patogenních činitelů, při změně skladby zpracovávaných bioodpadů nebo při změně původce nebo oprávněné osoby, pokud zařízení zpracovává kaly z čistíren odpadních vod nebo jiné bioodpady, u kterých se předpokládá kontaminace patogenními činiteli, nebo vedlejší živočišné produkty,
- v případě dvakrát po sobě zjištěné nevyhovující kvalitě výstupů na základě jejich kontroly dle tabulky č. 5.4. přílohy č. 5.

B. Technické normy pro testy a analytická stanovení

- Pro stanovení ukazatelů pH, As, Cd, Cr_{celkový}, Cu, Hg, Ni, Pb, Zn (rozklad dle ČSN EN 13657 (838015)), PCB a PAU jsou technické normy stanoveny jinými právními předpisy^{12), 13)}.

¹²⁾ Příloha č. 12 vyhlášky č. 294/2005 Sb., o podmínkách ukládání odpadů na skládky a jejich využívání na povrchu terénu a změně vyhlášky č. 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady.

- (2) Pro stanovení ukazatelů znaků jakosti kompostu (vlhkost, spalitelné látky v sušině vzorku, celkový dusík jako N přepočtený na vysušený vzorek, pH) jsou postupy chemických rozborů stanoveny jiným právním předpisem¹³⁾.
- (3) Analytické rozborů a mikrobiologické zkoušky výstupů ze zařízení k využívání bioodpadů pro účely jejich hodnocení lze provádět pouze v laboratořích vlastních osvědčení o akreditaci nebo osvědčení o správné činnosti laboratoře podle technické normy ČSN EN ISO/IEC 17025 Posouzení shody – Všeobecné požadavky na způsobilost zkušebních a kalibračních laboratoří. Způsobilost laboratoří se vztahuje pouze na metody jmenovitě uvedené v příloze osvědčení o odborné způsobilosti laboratoře.
- (4) Mikrobiologické zkoušky.

Tabulka č. 5.5. Metody stanovení mikrobiologických ukazatelů

Metoda pro stanovení detekce bakterií rodu <i>Salmonella</i> sp. v kalech z ČOV, kompostech a upravených bioodpadech	AHEM*) 7/2001 a AHEM*) 1/2008
Metoda pro stanovení počtů termotolerantních koliformních bakterií v kalech z ČOV, kompostech a upravených bioodpadech	AHEM*) 7/2001 a AHEM*) 1/2008
Metoda pro stanovení počtů enterokoků v kalech z ČOV, kompostech a upravených bioodpadech	AHEM*) 7/2001 a AHEM*) 1/2008

Poznámka k tabulce č. 5.5.:

*) AHEM - Acta hygienica, epidemiologica et microbiologica.

C. Četnost kontrol výstupů ze zařízení k využívání bioodpadů

- (1) Četnost kontrol výstupů zařazených podle přílohy č. 6 do skupiny 2 z hlediska účinnosti hygienizace a stanovení koncentrace vybraných rizikových látek a prvků ve výstupech zařazených podle přílohy č. 6 do skupin 2 a 3 v závislosti na roční produkci výstupů je uvedena v tabulce č. 5.6.
- (2) Snížení četnosti zkoušek stanovené v tabulce č.5.6. pro kterýkoliv ze sledovaných ukazatelů je možné, jestliže v průběhu dvouletého období byly hodnoty daného ukazatele trvale pod 75 % stanoveného limitu. Snížení četnosti zkoušek je možné pouze na četnost uvedenou v předcházejícím řádku tabulky. Snížená četnost zkoušek se uvádí v provozním řádu příslušného zařízení. Neplatí pro mikrobiologické zkoušky.
- (3) Způsob vzorkování je nutné zvolit tak, aby odebrané vzorky byly reprezentativní pro celé množství posuzovaného výstupu, u rekultivačního kompostu pro celou výrobní šarži, kterou se rozumí definované množství kompostu z jedné zakládky mající po skončení kompostovacího procesu shodné jakostní znaky. U bioplynových stanic a zařízení s anaerobní digestací se vzorky odebírají zařízením pro odběr vzorku – nejlépe ventilem umístěným buď v uskladňovací nádrži rekultivačního digestátu nebo v přítokové části do uskladňovací nádrže.
- (4) Při odběru vzorku se postupuje následovně:

¹³⁾ Příloha č. 2 vyhlášky č. 273/1998 Sb., o odběrech a chemických rozbořech vzorků hnojiv, ve znění vyhlášky č. 475/2000 Sb.

- a) vzorek ke zkoušce vybraných rizikových látek a prvků (tabulka č. 5.1.) se vytvoří smíšením dílčích vzorků odebraných rovnoměrně z celého objemu vzorkovaného celku podle přílohy č. 8. Pro kontrolu hygienizace (tabulka č. 5.4.) se odebírají prosté vzorky v počtu uvedeném v tabulce č. 5.4.;
- b) velikost vzorku a způsob úpravy (například drcení) vzorku se stanoví po dohodě s laboratoří;
- c) vzorek pro kontrolu hygienizace se před předáním do laboratoře uchovává při teplotě do 6 °C a předává do laboratoře tak, aby vzorek byl zpracován do 48 hodin po odběru;
- d) vzorek kompostu je možno odebrat jen v případě, že teplota kompostu je nižší než 40 °C.

Tabulka č. 5.6.: Četnost kontrol výstupů ze zařízení k využívání bioodpadů

Roční produkce výstupů	Jednotky	Četnost kontrol výstupů
Do 150 – malé zařízení	t	1 x za rok
0 - 1000	t	2 x za rok*
1001 - 5000	t	4 x za rok*
5001 a více	t	12 x za rok*

Poznámka k tabulce č. 5.6.:

*v případě celoročního provozu se kontroly provádějí se stanovenou četností v zimním a letním období

Zařazování výstupů ze zařízení k využívání bioodpadů do skupin podle způsobu jejich využití

- (1) Výstupem ze zařízení k využívání bioodpadů jsou výrobky, které splňují požadavky jiných právních předpisů¹⁴⁾, výrobky, které splňují požadavky této vyhlášky a odpady, které již nejsou považovány za bioodpady.
- (2) Výstupy ze zařízení k využívání bioodpadů, vyjma výstupů z malých zařízení, které nejsou uváděny na trh nebo do oběhu podle jiných právních předpisů¹⁵⁾ a které budou používány mimo zemědělskou nebo lesní půdu k zakládání nebo pro údržbu veřejné zeleně v obcích, z jejichž katastrálního území bioodpady zpracované v malém zařízení pocházejí, se podle svých vlastností a způsobu využití zařazují do následujících skupin:
- a) 1. skupina – výstupy, které splňují požadavky na výrobky podle jiných právních předpisů¹⁴⁾ (například bioplyn, kompost, digestát). Výstupy, které nejsou uváděny do oběhu podle jiných právních předpisů¹⁶⁾ musí odpovídat minimálně požadavkům na výstupy 2. skupiny.
- b) 2. skupina – výstupy, které splňují požadavky této vyhlášky a využívají se mimo zemědělskou a lesní půdu. Na základě skutečných vlastností, složení a způsobu využití se skupina dělí na tyto třídy:
1. **Třída I** – určena pro využití na povrchu terénu užívaného nebo určeného pro zeleň u sportovních a rekreačních zařízení včetně těchto zařízení v obytných zónách s výjimkou venkovních hracích ploch. Kritéria pro využívání na povrchu venkovních hracích ploch se řídí jiným právním předpisem¹⁷⁾,
 2. **Třída II** – určena pro využití na povrchu terénu užívaného nebo určeného pro městskou zeleň, zeleň parků a lesoparků, pro využití při vytváření rekultivačních vrstev nebo pro přimíchávání do zemín při tvorbě rekultivačních vrstev, na území průmyslových zón, při úpravách terénu v průmyslových zónách (rekultivační kompost v doporučeném množství nepřesahujícím v průměru 200 t sušiny na 1 ha v období deseti let a rekultivační digestát v doporučeném množství nepřekračující 20 t sušiny na 1 ha v období deseti let). Rekultivační digestát musí být aplikován v dělených dávkách tak, aby nedošlo k zamokření pozemku na dobu delší než 12 hodin či k jeho zaplavení. Pro uvedená místa a účely je možné užívat i Třidu I;
 3. **Třída III** – určena pro využití na povrchu terénu vytvářeného rekultivačními vrstvami zabezpečených skládek odpadů podle ČSN 83 8035 Skládání odpadů – Uzavírání a rekultivace skládek, rekultivačními vrstvami odkališť nebo pro filtrační náplně biofiltrů (kompost). Pro uvedené účely je možné užívat i Třidu I a Třidu II.

¹⁴⁾ Zákon č. 156/1998 Sb., o hnojivech, pomocných půdních látkách, pomocných rostlinných přípravcích a substrátech a o agrochemickém zkoušení zemědělských půd (zákon o hnojivech), ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů (zákon o ochraně ovzduší), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵⁾ Zákon č. 156/1998 Sb., o hnojivech, pomocných půdních látkách, pomocných rostlinných přípravcích a substrátech a o agrochemickém zkoušení zemědělských půd (zákon o hnojivech), ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶⁾ Zákon č. 156/1998 Sb., o hnojivech, pomocných půdních látkách, pomocných rostlinných přípravcích a substrátech a o agrochemickém zkoušení zemědělských půd (zákon o hnojivech).

¹⁷⁾ Vyhláška č. 135/2004 Sb., kterou se stanoví hygienické požadavky na koupaliště, sauny a hygienické limity písku v pískovištích venkovních hracích ploch, ve znění vyhlášky č. 292/2006 Sb.

- c) 3. skupina - stabilizovaný bioodpad určený k uložení na skládku v souladu s jiným právním předpisem¹¹⁾ nebo k jinému způsobu využití, než výstupy 1. a 2. skupiny.
- d) 4. skupina - výstupy ze zařízení k využívání bioodpadů, které nesplňují podmínky pro 1., 2. a 3. skupinu a které jsou odpady biologicky nerozložitelnými, určenými většinou k jejich odstranění.
- (3) K výstupům ze zařízení k využívání bioodpadů zařazených do skupin podle odstavce 1 s výjimkou výstupů 1. skupiny, kde se postupuje podle jiných právních předpisů¹⁴⁾ se při jejich uvádění na trh nebo do oběhu zpracovává průvodní dokumentace, která obsahuje:
- a) identifikační údaje (název a sídlo nebo jméno a příjmení, bydliště a místo podnikání, liší-li se od bydliště) výrobce a distributora,
 - b) název výstupu, zařazení výstupu do příslušné skupiny podle přílohy č. 6,
 - c) datum produkce (výroby), balení a expedice,
 - d) vlastnosti výstupu – výsledky zkoušek sledovaných ukazatelů stanovených v příloze č. 5 a další údaje o složení,
 - e) způsob balení výstupu (údaje o množství v obalu nebo ve volně ložené dodávce, například objem, hmotnost, počet obalů ve skupinovém obalu),
 - f) návod k použití (označení skupiny a třídy podle přílohy č. 6, doporučené dávkování, způsob aplikace, ochrana zdraví lidí a životního prostředí, apod.),
 - g) vymezení prostředí použití (místo použití),
 - h) doporučený způsob skladování a doba použitelnosti,
 - i) vliv na jiné výrobky,
 - j) způsob distribuce.

Zásady zpracování plánu vzorkování výstupů ze zařízení

(1) Plán vzorkování je souhrn všech informací vztahujících se ke konkrétnímu vzorkování, který stanoví postup výběru nebo tvorby vzorku, zahrnující činnosti související s vyjmutím nebo skládáním vzorku (odběrem vzorku) který je dále zkoušen v souladu s programem zkoušení, což je celkový postup zkoušení od prvního kroku, ve kterém jsou stanoveny cíle programu, až do posledního kroku, ve kterém jsou porovnávány dosažené výsledky s cíli.

(2) V průběhu vzorkování musí být dodržovány požadavky na řízení kvality vzorkování a postup vzorkování musí být dokumentován.

(3) Údaje, které je potřeba zpracovat (uvést) do plánu vzorkování výstupů ze zařízení:

Plán vzorkování zpracoval

Firma, původce odpadu (adresa a kontakt)

Další zúčastněné strany

Vzorkování bude provádět (firma, jméno vzorkaře, kontakt)

Cíl vzorkování

Metoda vzorkování

Počet vzorkovaných jednotek, počet dílčích vzorků, které mají být odebrány ze vzorkované jednotky

Adresa provozovny, kde bude odběr prováděn

Upřesnění místa odběru (například výsypka, dopravník nebo hromada)

Místa a upřesnění míst odběru dílčích vzorků

Hmotnost, případně objem dílčího vzorku

Způsob odběru dílčích vzorků

Typ vzorkovacího zařízení

Postup úpravy vzorků

Velikost laboratorního (zkušebního a archivního) vzorku

Požadavky na zkoušky v místě odběru vzorku

Značení vzorků

Požadavky na balení, konzervaci, skladování a dopravu

Opatření k zajištění kvality vzorkování

Určení odpovědnosti za průběh vzorkování a personálního zabezpečení vzorkování

Ochrana zdraví a zásady bezpečnosti práce

Materiální zabezpečení odběru vzorků (například ochranné pracovní pomůcky, lékárnička, fotoaparát, pracovní deník, značení vzorkovnic, tiskopis protokolu o vzorkování)

Identifikace zkušební laboratoře (adresa, kontakt)

(4) Při vzorkování se postupuje podle ČSN 14899 (Charakterizace odpadů – Vzorkování odpadů – Zásady přípravy programu vzorkování a jeho použití).

Protokol o vzorkování

Protokol o vzorkování obsahuje následující údaje:

Číslo protokolu

Označení vzorku

Datum odběru

Podpis vzorkaře

Původce odpadu (firma, kontakt)

Adresa provozovny, kde je odběr prováděn

Odběr provedl (firma, vzorkař, kontakt)

Cíl vzorkování (důvod odběru odpadu)

Popis vzorku, smyslové posouzení - vzhled (například barva, konzistence, homogenita), zápach (přítomnost těkavých uvolňujících se složek)

Postup vzorkování - popis/definice podsouboru nebo dodávky, které byly vzorkovány, popis použité metody vzorkování

Místo a bod odběru vzorku

Problémy s přístupem, které měly vliv na plochu nebo objem vzorkovaného odpadu

Osoby přítomné při odběru

Použité zařízení

Počet odebraných dílčích vzorku/vzorků

Velikost dílčího vzorku/vzorků

Pozorování při odběru (například vývin plynu, tepla, chemické reakce)

Popis stanovení na místě (pokud je protokol, přiložit k protokolu o vzorkování)

Bezpečnostní opatření

Dělení a předúprava vzorku - určení místa (například v terénu nebo v laboratoři, uvést zda venku nebo v místnosti) a postupu

Balení, konzervace, skladování a doprava vzorku

Odchytky od plánu vzorkování

Doručení do zkušební laboratoře – Laboratoř, datum doručení, přijato kým

342**N Á L E Z**
Ústavního soudu
Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl dne 2. července 2008 v plénu 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 o návrhu Nejvyššího správního soudu na zrušení § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a o 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,

takto:

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“) započítal 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 lhostejné, že započtením by se pohledávky střetly (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 (přijátém 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

* pozn. red.: Sbírka nálezu a usnesení Ústavního soudu, svazek 40, nález č. 19, str. 147

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. Plénium 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 vyměřením 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 přihlédnutí 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 dovozovat 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 nepřísluší.

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. tedy, nemá-li u téhož správce daně nedoplatek na jiné dani nebo jiný správce daně nevznese 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 plátce 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 za 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 konstituováním 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 na 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 privilegovat stát ohledně jeho pohledávek vůči úpadcům, přičemž při-

vilegované 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 námitky 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 plátcí 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, vyhlášený pod č. 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, vyhlášený pod č. 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 nepřipustným 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 dvojí 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 nepřipustnosti 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 nepřipustnost 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. nález sp. zn. Pl. ÚS 41/02 ze dne 28. 1. 2004 (N 10/32 SbNU 61; 98/2004 Sb.), nález sp. zn. III. ÚS 132/04 ze dne 29. 6. 2004 (N 88/33 SbNU 347), nález 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 zvlášť-

ním 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 nepřípustnost 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 vlastníkům – 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, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 6, nález č. 98, vyhlášený pod č. 286/1996 Sb., či nález sp. zn. Pl. ÚS 48/95, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 5, nález č. 21, vyhlášený pod č. 121/1996 Sb., nález sp. zn. Pl. ÚS 44/03, Sbírka nálezů 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 neznamena 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 (ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu dosud nepublikován, v elektronické podobě viz <http://nalus.usoud.cz>) 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, nevznášá 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 shleda-

ného 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 nepřípustnosti 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 nepřípustnost 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 probíhajícím konkursním řízení, u kte-

rych 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 specifickou 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 rovní 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 zvyhodňovala.

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 petittem 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 zahájená před účinností tohoto zákona použijí dosavadní právní předpisy).

Předseda Ústavního soudu:
JUDr. Rychetský v. r.



Vydává a tiskne: Tiskárna Ministerstva vnitra, p. o., Bartůňkova 4, pošt. schr. 10, 149 01 Praha 415, telefon: 272 927 011, fax: 974 887 395 – **Redakce:** Ministerstvo vnitra, Nám. Hrdinů 1634/3, pošt. schr. 155/SB, 140 21 Praha 4, telefon: 974 817 287, fax: 974 816 871 – **Administrace:** písemné objednávky předplatného, změny adres a počtu odebíraných výtisků – MORAVIAPRESS, a. s., U Póny 3061, 690 02 Břeclav, fax: 519 321 417, e-mail: sbirky@moraviapress.cz. Objednávky ve Slovenské republice přijímá a titul distribuuje Magnet-Press Slovakia, s. r. o., Teslova 12, 821 02 Bratislava, tel.: 00421 2 44 45 46 28, fax: 00421 2 44 45 46 27. **Roční předplatné** se stanovuje za dodávku kompletního ročníku včetně rejstříku a je od předplatitelů vybíráno formou záloh ve výši oznámené ve Sbírce zákonů. Závěrečné vyúčtování se provádí po dodání kompletního ročníku na základě počtu skutečně vydaných částek (první záloha na rok 2008 činí 5 000,- Kč, druhá záloha na rok 2008 činí 3 000,- Kč) – Vychází podle potřeby – **Distribuce:** MORAVIAPRESS, a. s., U Póny 3061, 690 02 Břeclav, celoroční předplatné – 516 205 176, 516 205 174, objednávky jednotlivých částek (dobírky) – 516 205 207, objednávky-knihkupci – 516 205 161, faxové objednávky – 519 321 417, e-mail – sbirky@moraviapress.cz, zelená linka – 800 100 314. **Internetová prodejna:** www.sbirkyzakonu.cz – **Drobný prodej** – **Benešov:** Oldřich HAAGER, Masarykovo nám. 231; **Brno:** Ing. Jiří Hrazdil, Vranovská 16, SEVT, a. s., Česká 14; **České Budějovice:** SEVT, a. s., Česká 3, tel.: 387 319 045; **Cheb:** EFREX, s. r. o., Karlova 31; **Chomutov:** DDD Knihkupectví – Antikvariát, Ruská 85; **Kadaň:** Knihařství – Přibíková, J. Švermy 14; **Kladno:** eL. VaN, Ke Stadionu 1953, tel.: 312 248 323; **Klatovy:** Krameriovo knihkupectví, nám. Míru 169; **Liberec:** Podještědské knihkupectví, Moskevská 28; **Litoměřice:** Jaroslav Tvrdík, Lidická 69, tel.: 416 732 135, fax: 416 734 875; **Most:** Knihkupectví „U Knihomila“, Ing. Romana Kopková, Moskevská 1999; **Olomouc:** ANAG, spol. s r. o., Denisova č. 2, Zdeněk Chumchal – Knihkupectví Tycho, Ostružnická 3, Knihkupectví SEVT, a. s., Ostružnická 10; **Ostrava:** LIBREX, Nádražní 14, Profesio, Hollarova 14, SEVT, a. s., Denisova 1; **Otrokovice:** Ing. Kučeřík, Jungmannova 1165; **Pardubice:** LEJHANEK, s. r. o., třída Míru 65; **Plzeň:** TYPOS, a. s., Úslavská 2, EDICUM, Vojanova 45, Technické normy, Na Roudné 5, Vydavatelství a naklad. Aleš Čeněk, nám. Českých bratří 8; **Praha 1:** NEOLUXOR, Na Poříčí 25, LINDE Praha, a. s., Opletalova 35, NEOLUXOR s. r. o., Václavské nám. 41; **Praha 2:** ANAG, spol. s r. o., nám. Míru 9 (Národní dům); **Praha 4:** SEVT, a. s., Jihlavská 405; **Praha 5:** SEVT, a. s., E. Peškové 14; **Praha 6:** PPP – Staňková Isabela, Puškinovo nám. 17; **Praha 8:** Specializovaná prodejna Sbírky zákonů, Sokolovská 35, tel.: 224 813 548; **Praha 9:** Abonentní tiskový servis-Ing. Urban, Jablonecká 362, po – pá 7 – 12 hod., tel.: 286 888 382, e-mail: tiskovy.servis@abonent.cz; **Praha 10:** BMSS START, s. r. o., Vinohradská 190, MONITOR CZ, s. r. o., Třebohostická 5, tel.: 283 872 605; **Přerov:** Odborné knihkupectví, Bartošova 9, Jana Honková-YAHO-i-centrum, Komenského 38; **Sokolov:** KAMA, Kalousek Milan, K. H. Borovského 22, tel./fax: 352 605 959; **Tábor:** Milada Šimonová – EMU, Zavadišská 786; **Teplice:** Knihkupectví L & N, Masarykova 15; **Ústí nad Labem:** PNS Grosso s. r. o., Havířská 327, tel.: 475 259 032, fax: 475 259 029, Kartoon, s. r. o., Solvayova 1597/3, Vazby a doplňování Sbírek zákonů včetně dopravy zdarma, tel.+fax: 475 501 773, www.kartoon.cz, e-mail: kartoon@kartoon.cz; **Zábřeh:** Mgr. Ivana Patková, Žižkova 45; **Žatec:** Prodejna U Pivovaru, Žižkovo nám. 76, Jindřich Procházka, Bezděkov 89 – Vazby Sbírek, tel.: 415 712 904. **Distribuční podmínky předplatného:** jednotlivé částky jsou expedovány neprodleně po dodání z tiskárny. Objednávky nového předplatného jsou vyřizovány do 15 dnů a pravidelné dodávky jsou zahajovány od nejbližší částky po ověření úhrady předplatného nebo jeho zálohy. Částky vyšlé v době od zaevidování předplatného do jeho úhrady jsou doposílány jednorázově. Změny adres a počtu odebíraných výtisků jsou prováděny do 15 dnů. **Reklama:** informace na tel. čísle 516 205 207. V písemném styku vždy uvádějte IČO (právnícká osoba), rodné číslo (fyzická osoba). **Podávání novinových zásilek** povoleno Českou poštou, s. p., Odštěpný závod Jižní Morava Ředitelství v Brně č. j. P/2-4463/95 ze dne 8. 11. 1995.