ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Ing. K. Č.,** správce konkursní podstaty úpadce S. spol. s r. o. „v likvidaci“, zastoupeného Mgr. Gabrielou Smetanovou, advokátkou se sídlem Slezská Ostrava, Občanská 18, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství Ostrava,** se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 4. 2004, č. j. 22 Ca 196/2003 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno pro nezákonnost jeho rozhodnutí ze dne 19. 3. 2003, č. j. 5337/150/2002 a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání S. spol. s r. o. „v likvidaci“ proti rozhodnutí o přeplatku Finančního úřadu v Přerově ze dne 31. 1. 2002, č. j. 14696/02/393911/4949 z důvodů, že neexistuje vratitelný přeplatek. Krajský soud vyšel z názoru, že na majetek žalobce byl usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 2. 2001, č. j. 13 K 33/98 prohlášen konkurs, a pokud poté požádal o vydání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za období leden až srpen 2001 ve výši 637 635 Kč, nemohla být tato částka finančním úřadem započtena na nedoplatky. Krajský soud poukázal na ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, který je třeba vztahovat i na daňové pohledávky. Pokud tedy vznikl úpadci nárok na vrácení přeplatku na dani, nelze jej za trvání konkursu použít k úhradě daňových nedoplatků poplatníka. Nárok na vrácení přeplatku na dani je pohledávkou úpadce za dlužníkem a jako takový je součástí konkursní podstaty. Postup

žalovaného podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) označil krajský soud za nepřípustný, a to s odkazem na právní názor Nejvyššího soudu vyjádřený v usnesení ze dne 19. 9. 2001, sp. zn. 29 Odo 532/2001.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Zákon o konkursu a vyrovnání nepovažuje za *lex specialis* ve vztahu k daňovému řádu, neboť oba předpisy jsou stejné právní síly a upravují jinou oblast právních vztahů, a to v prvém případě oblast vztahů soukromoprávních (uspořádání majetkových poměrů dlužníka), ve druhém případě veřejnoprávní (správu daní a poplatků). V daném případě mezi daňovým subjektem státem vznikla pohledávka, která je ovšem veřejnoprávního charakteru a je proto pro jejich vztah charakteristická nadřazenost orgánu veřejné moci. K tomu poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 10. 11. 1998, sp. zn. I. ÚS 229/98 zabývající se problematikou započtení v soukromoprávní a veřejnoprávní sféře. Daňová povinnost je pouze platební povinností daňového subjektu, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů na úhradu celospolečenských potřeb, aniž by přitom poskytoval daňovým subjektům ekvivalentní protiplnění. Užití analogie občanského zákoníku při posuzování zániku závazku veřejnoprávního charakteru, a tedy i započtení, považuje stěžovatel za nepřípustné. Daňovým přeplatkem je podle § 64 odst. 1 daňového řádu částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. V daném případě byl nedoplatek na dani z přidané hodnoty vyšší než vyměřený nadměrný odpočet a tedy nejen že nevznikl vratitelný přeplatek, ale nevznikl přeplatek vůbec. Neexistující přeplatek pak nemůže být součástí konkursní podstaty, protože nebyl součástí majetku patřícího dlužníkovi v den prohlášení konkursu. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce nevyužil možnosti podat vyjádření ke kasační stížnosti.

Stěžovatel kasační stížností namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V době mezi vydáním napadeného rozsudku krajským soudem a rozhodováním o této kasační stížnosti bylo přijato plénem Nejvyššího správního soudu stanovisko (dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003) k výkladu vztahu § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů. Podle tohoto stanoviska *daňový přeplatek lze vrátit daňovému subjektu jen za předpokladu, že se jedná o vratitelný přeplatek, to jest 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. Postup správce daně není nezákonný, postupuje-li při vracení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení stanovenými daňovými předpisy.* Stanovisko bylo zveřejněno pod č. 215/2004 Sb. NSS.

Podstata právního názoru, obsaženého v citovaném stanovisku zdejšího soudu, byla ovšem zásadním způsobem zpochybněna nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 (a nepřímo také nálezem sp. zn. I. ÚS 544/02). Ratio decidendi zmíněného nálezu lze shrnout tak, že „*ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž 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 daňového řádu. 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." Ze srovnání citovaného nálezu a uvedené právní věty, blíže argumentačně rozvedené ve stanovisku Nejvyššího správního soudu, je jasně patrno, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných úvahách, které ústí v protikladná řešení. Nejvyšší správní soud proto musel vážit vzniklý nesoulad a jeho vliv na další rozhodovací praxi v obdobných případech.

K tomuto problému již Nejvyšší správní soud zaujal ve věci sp. zn. 2 Afs 180/2004 následující názor :

Předně je třeba uvést, že celý vnitrostátní právní řád je založen na principu vnitřního souladu (konzistence) a hierarchického uspořádání. Tato základní maxima musí rozhodujícím hlediskem při výkladu jeho jednotlivých součástí. Je proto chybný takový náhled na právní řád, který jeho jednotlivé vrstvy vnímá relativně izolovaně, a to z hlediska materiálního i formálního. V tomto kontextu se jeví velmi významným čl. 95 Ústavy, který lze – mimo jiné – vnímat též jako potvrzení zmíněné hierarchie právního řádu a jako prostředek komunikace mezi Ústavním soudem na straně jedné a mezi soudy obecnými na straně druhé. Především z něj lze dovodit, že obecné soudy (mezi něž v tomto smyslu a se značným zjednodušením patří i Nejvyšší správní soud) jsou při svém rozhodování vázány nejen zákonem, nýbrž také ústavním pořádkem (arg. a minori ad maius). Právě v tomto kontextu vystupuje do popředí funkce Ústavního soudu, kterou je podle čl. 83 Ústavy ČR ochrana ústavnosti. Ústavní soud je tedy hlavní interpretátor ústavního pořádku a právě v tomto smyslu musí být jeho rozhodnutí závazná.

Nejvyšší správní soud dále uvádí, že podle imperativu ústavně konformní interpretace a aplikace právních předpisů jsou všechny subjekty aplikující právo povinny postupovat tak, aby zvolený výklad právních předpisů byl souladný s ústavností, a to ve smyslu výslovného znění konkrétních ústavních norem i ústavních principů a hodnot, nezřídka v ústavních textech expressis verbis nevyjádřených. Teprve pokud takový výklad možný není, je namístě protiústavní ustanovení právních předpisů k tomu příslušným mechanismem odstranit. V tomto kontextu viděno, jestliže Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. Opačný výklad, který by kupř. s odkazem na vázanost soudce zákonem podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR odmítal respektovat právní názor Ústavního soudu, by představoval logickou chybu, jelikož tato vázanost výkladem norem nadzákonné (ústavní) síly musí být pro soud při aplikaci jednoduchého práva určující. Navíc nelze přehlédnout, že opačný závěr by ve svých důsledcích vedl k nerovnosti účastníků jednotlivých soudních řízení a k nepředvídatelnosti soudního rozhodování, což samozřejmě představuje pochybení dosahující ústavní intenzity. Nelze rovněž přehlížet, že určujícím společným prvkem obecných soudů a Ústavního soudu je jejich poslání zakotvené v čl. 4 Ústavy, kterým je ochrana základních práv a svobod. Mezi oběma složkami soudní moci tak musí existovat souhra a harmonie, nikoliv animozita. V podmínkách právního státu je proto nemyslitelné, aby obecný soud – s vědomím jednotné a jasně seznatelné judikatury Ústavního soudu – s odvoláním na dikci zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za protiústavní.

Jakkoliv tedy se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precedentálního práva, jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech,

a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takovéhoto rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrno, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil. Proto setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech, jejichž demonstrativní nástin byl proveden výše.

Na základě zmíněných východisek je zřejmé, že v daném případě dochází k souběhu jednotlivých právních výkladových metod (teleologická, logická a koneckonců i gramatická – viz zejména čl. 89 odst. 2 Ústavy) vyúsťujících v jednoznačný závěr, že správní soudy musí ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor obsažený v citovaném nálezu Ústavního soudu. V tomto smyslu je právní názor v tomto nálezu obsažený závazný.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud zvažoval možnost střetu s ústavní zárukou práva na zákonného soudce, a sice při odpovědi na otázku, zda povinnost respektování nálezu Ústavního soudu zpochybňujícího stanovisko jeho pléna pro něj plyne „bez dalšího“, či zda je nutno v tomto směru teprve učinit příslušné formální kroky. V úvahu v tomto případě připadalo buď přijetí nového stanoviska plénem, příp. kolegiem Nejvyššího správního soudu (§ 12 odst. 2 s. ř. s.) anebo postoupení věci k rozhodnutí rozšířenému senátu (§ 17 s. ř. s.). Z dikce citovaných ustanovení a především z jejich smyslu je nicméně patrno, že ani jedna z těchto cest již z povahy věci není racionální.

Smyslem stanovisek je totiž na základě vyhodnocení rozhodnutí soudů ve správním soudnictví a v zájmu jejich jednotného rozhodování zformulovat právní názor, který by měl být správními soudy v jejich budoucí judikatorní činnosti respektován. Fakticky se tedy jedná o nástroj ke sjednocení rozhodovací praxe krajských soudů. Situace v projednávané věci je však zcela odlišná: ke sjednocení této rozhodovací praxe již totiž došlo citovaným stanoviskem Nejvyššího správního soudu, takže tato možnost byla vyčerpána. Problémem tak není nejednotnost krajských soudů, kterou by bylo lze překlenout stanoviskem novým, nýbrž rozpornost stanoviska s právním názorem Ústavního soudu, vysloveným v jeho rozhodnutí. Za těchto okolností není přijímání nového stanoviska funkční, a to jednak proto, že by se muselo jednat o pouze ryze formální krok, kde jednotliví soudci by při svém rozhodování byli zatíženi faktickým imperativním mandátem, způsobeným jasně artikulovaným právním názorem Ústavního soudu, a navíc by byli nuceni rozhodovat za zcela jiné situace a z jiných důvodů, než se kterými počítá zákon.

Obdobné lze uvést k druhé možnosti, tzn. k postoupení věci rozšířenému senátu. I pokud by totiž Nejvyšší správní soud přehlédl, že rozhodování rozšířeného senátu nemá podle zákona místo tam, kde byl odlišný právní názor již vysloven ve stanovisku (§ 17 odst. 2 s. ř. s.), takže by takový krok bylo možno označit za contra legem, odporuje tento postup smyslu citovaného ustanovení. Role rozšířeného senátu totiž vychází z předpokladu, že příslušný „běžný“ senát vlastním intelektuálním procesem dospěje k přesvědčení, že dříve v rozhodnutí vyjádřený právní názor není správný, a aktivováním rozšířeného senátu nastolí situaci, kdy bude ke konkrétní předložené právní otázce

zformulován právní názor, respektovaný pro futuro všemi senáty rozhodujícími obdobné případy. Aktivizace rozšířeného senátu za situace, kdy by skutečnou motivací bylo toliko formální narovnání právních názorů Nejvyššího správního soudu s názory Ústavního soudu, by zjevně neplnilo smysl citovaného ustanovení.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že přijímání stanovisek plní funkci sjednocení judikatury krajských soudů a činnost rozšířeného senátu slouží ke sjednocování právních názorů uvnitř samotného Nejvyššího správního soudu. Ani jeden z těchto procesních institutů tedy zjevně nepamatuje na situaci, nastalou v této věci, tzn. na odlišnost právního názoru ve vztahu k Ústavnímu soudu. Jinak řečeno, zatímco přijetí stanoviska nebo rozhodnutí rozšířeného senátu zrcadlí vnitřní přesvědčení Nejvyššího správního soudu o správnosti určitého právního náhledu, neznamená respektování právního názoru Ústavního soudu v další rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu nic méně a nic více než akceptaci jeho ústavního vymezení, což v konkrétním případě vůbec nemusí znamenat též názorovou shodu těchto soudů ve vztahu ke sporné právní otázce.

Ze všech popsaných důvodů proto správní soudy (včetně Nejvyššího správního soudu) jsou povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat citovaný právní názor Ústavního soudu, byť zmiňované stanovisko Nejvyššího správního soudu nebude nahrazeno žádným novým stanoviskem ani rozhodnutím rozšířeného senátu.

Za tohoto stavu se Nejvyšší správní soud odchýlil od zmíněného stanoviska a napadené rozhodnutí krajského soudu uznal za odpovídající závěrům Ústavního soudu, jímž jsou konkrétně vyvráceny veškeré stěžovatelem vznesené kasační námitky.

Nejvyšší správní soud proto shledal právní posouzení krajského soudu správným a neshledal naplněným tvrzený kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Proto kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalobci náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 21. září 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu