



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. P. D.**, správce konkursní podstaty úpadce Č. D. s., a. s., proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 1. 2004, č. j. 38 Ca 727/2002 - 48,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku městského soudu, kterým bylo zrušeno pro vady řízení a pro nezákonnost jeho rozhodnutí ze dne 7. 8. 2002, č. j.: FR 4849/15/02 a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o přeplatku (nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty) Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. 101139/02/005513/7002 z důvodů, že neexistuje vratitelný přeplatek.

Městský soud v první řadě vyšel ze skutečnosti, že žalovaný nesprávně vymezil předmět řízení a v části tak rozhodoval o věci již rozhodnuté - v tom soud shledal vadu řízení. Pokud jde o možnost použití daňových přeplatků na úhradu daňových nedoplatků za situace, kdy na majetek dlužníka byl usnesením Krajského obchodního soudu v Praze ze dne 28. 1. 2000, č. j. K 180/99-86 prohlášen konkurs, vyšel z názoru, který má oporu v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 9. 2001, sp. zn. 29 Odo 532/2001. Uvedl, že po dobu trvání

konkursu trvají omezení vyplývající ze zákona o konkursu a vyrovnání, v daném případě z jeho ust. §14 odst. 1 písm. i). Na tom nemůže nic změnit ani ust. § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ani ust. § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (daňového řádu). Podle názoru městského soudu je nutno ust. § 37a zákona o dani z přidané hodnoty vykládat ústavně konformním způsobem a tím je, že nepřipouští užití ust. § 64 daňového řádu, pokud by se to přičilo ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, neboť jiný výklad by zakládal diskriminaci ostatních konkursních věřitelů oproti státu.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti věcně namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem, když toto pochybení podřazuje ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Zákon o konkursu a vyrovnání nepovažuje za zvláštní předpis ve vztahu k daňovému řádu, neboť oba předpisy jsou stejné právní síly a upravují jiný typ řízení. Ust. § 37a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty výslovně stanoví, že vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku nadměrného odpočtu se vrátí i v případě prohlášení konkursu. Přeplatkem je podle § 64 odst. 1 daňového řádu částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství, přičemž vyplatit daňovému subjektu lze pouze přeplatek vratitelný. V daném případě daňové nedoplatky převyšovaly vyčíslený nadměrný odpočet, proto byl přeplatek v souladu se zákonem převeden na úhradu nedoplatků. Takový postup nemůže být započtením pohledávky, jehož zákaz plyne z ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Vyměřený nadměrný odpočet nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů a nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu. Za nesprávný považuje i názor městského soudu vztahující se k ust. § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Daňové řízení lze zastavit jen pokud bylo o návrhu pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní, procesní, povahy. Rozhodnutí o vrácení přeplatku deklaruje určitý stav osobního účtu daňového subjektu ke dni podání žádosti, tedy jde o rozhodnutí procesní, nezakládající překážku věci rozhodnuté. Při respektování názoru městského soudu by při opakovaných žádostech daňových subjektů o vrácení přeplatků byla zastavována řízení z důvodů překážky věci rozhodnuté a daňový subjekt by se nikdy, zejména při předčasných žádostech, nedomohl svého práva na vrácení přeplatku. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti předloženém přímo Nejvyššímu správnímu soudu uvedl, že jako správce konkursní podstaty je povinen vymáhat do konkursní podstaty všechna aktiva, mezi která nepochybně patří i nadměrný odpočet jako vratitelný přeplatek. Nesouhlasí s vymezením zákona o konkursu a vyrovnání jako soukromoprávního předpisu, neboť obsahuje i ustanovení veřejnoprávního charakteru. Podle jeho názoru má stát v konkursním řízení pouze postavení konkursního věřitele a nemůže si tak ponechat přeplatky na úhradu nedoplatků vzniklých před prohlášením konkursu. To nelze dovodit ani z ust. § 40 odst. 11 daňového řádu, jehož smyslem nemohlo být založení dvojího postavení správce daně v konkursním řízení. Při vědomosti o stanovisku pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004 poukazuje na skutečnost, že by v důsledku privilegovaného postavení správce daně docházelo k likvidaci ostatních konkursních věřitelů a tedy k nerovnosti účastníků řízení. V této souvislosti navrhuje přerušování řízení a podání návrhu Ústavnímu soudu na zrušení ust. 40 odst. 11 daňového řádu, pokud v důsledku výkladu tohoto soudu jednoho z účastníků v rozporu s ústavními principy upřednostňuje. Kasační stížnost žalovaného považuje za nedůvodnou a navrhuje její zamítnutí.

Stěžovatel kasační stížností namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a je nerozhodné, že důvody podřadil ust. § 103 odst. 1

písm. d) 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 vrácení 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 nepřipustnost 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 patrné, 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 nadzákonně (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 precedentského 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 takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, 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) vyústujících 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 patrné, 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 městského soudu uznal za odpovídající závěrům Ústavního soudu, jímž jsou konkrétně vyvráceny stěžovatelem vznesené kasační námitky směřující proti posouzení možnosti započtení daňových přeplatků na daňové nedoplatky za trvání konkursu a současně se jeví i nadbytečným návrh žalobce na přerušení řízení a podání návrhu Ústavnímu soudu na zrušení jednoho z rozhodných ustanovení daňového řádu.

Zůstává tak námitka nesprávného posouzení charakteru rozhodnutí správce daně, v jehož důsledku soud vyslovil, že žalovaný zčásti rozhodoval o věci pravomocně rozhodnuté. Městský soud poukázal na skutečnost, že žalobce se nejprve domáhal vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 12 058 393 Kč za měsíce duben až srpen 2000 a o této žádosti bylo rozhodnuto rozhodnutím správce daně ze dne 7. 2. 2001, o odvolání rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 3. 2002, č. j. FŘ 5307/15/01 a nic nenasvědčuje tomu, že by toto rozhodnutí nenabývalo právní moci. To stěžovatel nevyvrací, jen považuje dané rozhodnutí o přeplatku za prozatímní - procesní, a tudíž nevytvářející překážku věci rozhodnuté. V této posuzované věci pak žalobce požádal dne 8. 1. 2002 (datum podání žádosti na poštu) o vrácení nadměrného odpočtu ve výši 81 394 466 Kč zahrnujícího i výše uvedenou částku 12 058 393 Kč. O této žádosti rozhodl správce daně dne 12. 3. 2002 tak, že daňový dlužník nemá evidován vratitelný přeplatek na osobních daňových účtech a z toho důvodu se žádost zamítá.

Podle § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu se daňové řízení zastaví, bylo-li ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto, nejde-li rozhodnutí prozatímní povahy (procesní). Rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku se podle § 64 odst. 4 daňového řádu vydává pouze v případě, nemá-li daňový dlužník ke dni podání žádosti u správce daně vratitelný přeplatek a nevznikne-li ani ve stanovené lhůtě. Za rozhodnutí procesní je třeba považovat rozhodnutí upravující procesní postup v daném řízení (tedy nerozhodující o hmotněprávním nároku), za rozhodnutí prozatímní pak rozhodnutí, které upravuje určité právní poměry do doby, než je vydáno rozhodnutí konečné, nebo jímž se rozhoduje o části nároku, s tím, že bude vydáno další konečné rozhodnutí. Prozatímní rozhodnutí je třeba klást na úroveň rozhodnutí předběžné povahy a tato jeho prozatímnost by navíc znamenala, že jde o rozhodnutí ze soudního přezkumu vyloučené podle § 70 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Otázku, zda rozhodnutí o nevrácení přeplatku je rozhodnutím soudem přezkoumatelným, rovněž řešilo shora uvedené stanovisko Nejvyššího správního soudu a v něm zaujatém názoru zůstalo nálezem Ústavního soudu nedotčeno. Je zde uvedeno, že: *„daňový subjekt může požádat správce daně o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. a nedojde-li k jeho vrácení, žádost se zamítne rozhodnutím, proti němuž je přípustné odvolání podle odst. 8 téhož ustanovení. Negativním rozhodnutím může dojít k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť nárok na vrácení přeplatku je ve vztahu k řízení vyměřovacím nárokem jiným, samostatným. Rozhodnutí o reklamaci proti postupu správce daně i rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.“* Od tohoto právního názoru Nejvyšší správní soud neshledává racionální důvod odchýlit se ani v souzené věci, a to v tom smyslu, že při rozhodování správce daně o vrácení přeplatku na dani se jedná o rozhodování, podléhající následnému soudnímu přezkumu. Ze stejné premisy vycházel i Ústavní soud. Podá-li daňový subjekt žádost o vrácení daňového přeplatku a o jeho žádosti je negativně rozhodnuto proto, že správcem daně zatím není žádný přeplatek evidován, neznamená to, že by nemohl podat žádost novou, za jiných podmínek a s jiným výsledkem. Důsledky tvrzené stěžovatelem tedy nemohou nastat. Oproti tomu, pokud daňový subjekt za shodného právního stavu požádá opakovaně o vrácení přeplatku na dani, o němž již bylo pravomocně rozhodnuto, je takové rozhodnutí překážkou věci rozhodnuté a řízení o takové žádosti lze zastavit. Pokud se žádosti co do obsahu překrývají, pak lze přisvědčit městskému soudu v tom, že správce daně musí vymezit o jaké části bylo již pravomocně rozhodnuto a o jaké nikoliv. Tuto kasační námitku proto Nejvyšší správní soud rovněž neuznal důvodnou.

Nejvyšší správní soud tak 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.

Poučení : Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. září 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu