



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 **Mgr. M. Ch., správce konkursní podstaty úpadce D., spol. s r. o.**, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Hodoníně**, se sídlem Dukelských hrdinů 1, Hodonín, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2005, č. j. 30 Ca 400/2003 - 32

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 krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 20. 10. 2003, č. j. 93630/03/309911/6538, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím žalovaný podle § 53 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád) zamítl reklamaci daňového subjektu D., spol. s r. o. podanou proti jeho rozhodnutí o přeplatku ze dne 25. 9. 2003, č. j. 89791/03/309911/6538 a vyslovil, že částka 33 781 Kč bude ponechána na účtu daně z příjmů právnických osob.

Krajský soud v napadeném rozsudku poukázal na střet stanoviska Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003 - 225 a nálezu Ústavního soudu sp. zn. 544/02, z jehož důvodů citoval se závěrem o prioritě nálezu Ústavního soudu.

Stěžovatel proti tomu v zákonné lhůtě podal kasační stížnost, v níž namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Za rozhodné označil, že krajským soudem zmíněný náleze je závazný pouze v individuálním případě a krajský soud o něj opřel rozhodnutí v jiné věci, aniž se zabýval právní otázkou rozhodnou v tomto případě.

Krajský soud se nevypořádal se stále platným stanoviskem Nejvyššího správního soudu k výkladu vztahu ust. § 64 daňového řádu a ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání. I při vědomí závaznosti nálezů Ústavního soudu je nelze vnímat jako naroveň postavené právním předpisům, ale jen jako závazná interpretační vodítka, od nichž se lze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech odklonit (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, sp. zn. 2 Afs 180/2004). Žalovaný tak v daném případě aplikoval v souladu se stanoviskem NSS ust. § 64 daňového řádu, neboť výklad Ústavního soudu nevycházel z pozitivně právní úpravy, účelu a cíle daňového řízení. Jejich nerespektováním by žalovaný neodůvodněně porušoval daňové předpisy, zejména ust. § 64 daňového řádu a současně i ust. § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a současně by nerespektoval čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. i čl. 2 odst. 3 Ústavy, podle nichž lze státní moc uplatňovat jen v mezích zákona. Za neakceptovatelné stěžovatel považuje vyústění argumentace Ústavního soudu o přednosti zákona o konkursu a vyrovnání v popření právní úpravy uvedené v ust. § 64 daňového řádu a v ust. § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (účinném do 30. 4. 2004) a v ust. § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (účinném od 1. 5. 2004). Ústavní soud se přitom o odstranění těchto protiústavních mechanismů v nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 ze dne 28. 7. 2005 ani nezmínil. Nakonec stěžovatel upozorňuje, že v rámci probíhajícího daňového řízení by byli zvýhodněni úpadeči v konkursu před ostatními subjekty, a tak by byla porušena procesní rovnost. Jinak odkazuje na vyjádření k žalobě ze dne 14. 1. 2004 a navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti označil právní posouzení krajského soudu za správné. Poukázal na roli Ústavního soudu jako ochránce ústavnosti, jehož rozhodováním jsou soudy vázány i v obdobných případech, zejména, když se jedná o judikaturu konstantní a setrvalou. Ústavní soud ve zmíněném nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 řešil shodnou právní otázku a použití jeho právních závěrů je plně důvodné. Vztahem stanoviska NSS a nálezu ÚS se krajský soud zabýval poukázáním na zpochybnění stanoviska. Nejvyšší správní soud k tomuto problému rovněž již zaujal právní názor, a to v rozsudku sp. zn. 2 Afs 180/2004. Odkaz na porušení ústavních principů žalobce považuje za zcela nepřipadný, neboť právě postupem žalovaného k tomuto porušování dochází, a stát se stěží může dovolávat ústavní ochrany proti jednotlivci. Pokud by byla správná teorie stěžovatele o daňových pohledávkách, nebylo by vůbec třeba, aby správce daně uplatňoval své pohledávky v konkursním řízení; v daném případě se jedná o pohledávku vzniklou před prohlášením konkursu, která měla být do konkursu přihlášena a měla být v rámci rozvrhu uspokojována. Upozorňuje i na zařazení ust. § 40 odst. 11 daňového řádu do kapitoly upravující řízení vyměřovací a na charakter zákona o konkursu a vyrovnání, který nelze považovat jen za předpis soukromoprávní povahy. Z těchto důvodů považuje žalobce závěry krajského soudu za správné a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), které odpovídají ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatel kasační stížností namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení. Vycházel přitom z důvodů kasační stížnosti výslovně uvedených, neboť v ní je stěžovatel povinen soustředit důvody, pro které napadá pravomocné rozhodnutí soudu (§ 102, 103 s. ř. s.). Důvody nelze označit odkazem na vyjádření, které žalovaný činil k žalobě. Předem pak lze vyloučit věcné hodnocení kasační argumentace vztahující se k ust. § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť v daném

případě přeplatek na dani vznikl před účinností tohoto zákona a je vyloučeno jeho užití v právním posouzení věci.

Pokud jde o namítaný nesprávný právní názor krajského soudu, v němž má výrok napadeného rozsudku oporu, pak krajský soud správně posoudil vztah právního názoru pléna Nejvyššího správního soudu obsaženého ve stanovisku ze dne 29. 4. 2004 pod sp. zn. Sst 2/2003 a nálezu Ústavního soudu, byť citoval pouze jeden z nich. Stanovisko, které za stále platné a správné považuje stěžovatel, vyslovilo, že *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.

Podstatné ovšem skutečně je, že již před vydáním napadeného rozsudku krajským soudem a následně opakovaně v několika dalších případech byla podstata právního názoru, obsaženého v citovaném stanovisku zdejšího soudu, zásadním způsobem zpochybněna nálezy Ústavního soudu, a to nálezy ze dne 7. 4. 2005 sp. zn. I. ÚS 544/02, ze dne 28. 7. 2005 sp. zn. III. ÚS 648/04, ze dne 29. 9. 2005 sp. zn. III. ÚS 38/05, ze dne 20. 12. 2005 sp. zn. II. ÚS 35/05, ze dne 18. 1. 2006, sp. zn. III. ÚS 41/05 a sp. zn. 658/04, ze dne 23. 2. 2006 sp. zn. III. ÚS 208/05, ze dne 31. 7. 2006 sp. zn. IV. ÚS 402/05 a sp. zn. IV. ÚS 408/05, přičemž tento přístup Ústavního soudu nadále pokračuje. Nejde tedy jen o ojedinělý nález zmíněný v rozsudku či v kasační stížnosti, ale o rozhodování Ústavního soudu nasvědčující konzistentnímu přístupu k problému přeplateků na dani po prohlášení konkursu. Ratio decidendi zmíněných nálezů 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 citovaných nálezů a uvedené právní věty, blíže argumentačně rozvedené ve stanovisku Nejvyššího správního soudu, je jasné patrné, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných úvahách, které ústí v protikladná řešení.

Pokud jde o existenci stanoviska, pak již v rozsudku sp. zn. 2 Afs 180/2004 Nejvyšší správní soud tento problém hodnotil a z podání účastníků je zřejmé, že oběma je tento rozsudek dostatečně znám, ač z něho citují různě. Lze tak na tento rozsudek plně odkázat. Stejně tak v tomto rozsudku již Nejvyšší správní soud zaujal tento právní názor k řešení střetu:

Předně je třeba uvést, že celý vnitrostátní právní řád je založen na principu vnitřního souladu (konzistence) a hierarchického uspořádání. Tato základní maxima musí být 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, nežádka v ústavních textech *expressis verbis* nevyjádřených. Teprve pokud takový výklad možný není, je namístež 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 precedenčního 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 citovaných nálezech Ústavního soudu. V tomto smyslu je právní názor v těchto nálezech obsažený závazný.

Mimo výše uvedenou argumentaci, je třeba zdůraznit, že ze strany Ústavního soudu nejde o nález ojedinělý a např. v nálezu sp. zn. III. ÚS 38/05 Ústavní soud podrobně vyjádřil svůj názor na vztah ust. § 64 daňového řádu a ust. § 14 odst. 1 písm. i) ZKV a lze na jeho úplné znění odkázat. Ústavní soud zde také mj. poukázal na to, že daňový řád nerozlišuje, zda ke vzniku daňového přeplatku došlo před nebo po prohlášení konkursu. Připustil dvojí možnost interpretace ust. § 40 odst. 11 daňového řádu, přičemž při hledání řešení vyšel ze zásady priority speciální před obecnou zákonnou úpravou, přičemž za obecnou úpravu je třeba považovat tu, která z pohledu jednoduchého práva reguluje předmět řízení. Tím je v těchto věcech převedení daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku, proto je třeba za obecnou považovat úpravu vymezenou ust. § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu. Za úpravu speciální, a tedy přednostní je třeba považovat ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Za interpretaci ústavně konformní proto označil interpretaci respektující základní práva před interpretací upřednostňující zájem státu. Uzavřel, že ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání zakotvuje nepřípustnost kompenzace jak soukromoprávních tak i veřejnoprávních pohledávek a je přednostní úpravou před úpravou obsaženou v cit. ust. daňového řádu. Lze shrnout, že po prohlášení konkursu je vyloučeno, aby správce daně jakkoliv kompenzoval nedoplatky a přeplatky na daních.

Stejně tak argumentům žalovaného nelze přisvědčit v názoru, že respektování zákona o konkursu a vyrovnání ve vztahu k účastníkům daňového řízení má vliv na jejich procesní rovnost před správcem daně, neboť úpalcům není přiznáváno žádné procesní zvýhodnění. Jistě se prohlášení konkursu projeví na možnosti placení daně, nelze z toho ovšem dovozovat, že správce daně je nucen k porušení k porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy tím, že musí respektovat zákon, který je při kolizi právních předpisů Ústavním soudem označen za rozhodný.

Ze všech popsaných důvodů správní soudy (včetně Nejvyššího správního soudu) jsou povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat citovaný právní názor Ústavního soudu.

Za tohoto stavu se Nejvyšší správní soud odchýlil od zmíněného stanoviska a napadené rozhodnutí krajského soudu v rozhodné argumentaci uznal za odpovídající závěrům Ústavního soudu a nepřisvědčil tak kasační stížnosti.

Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

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

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

V Brně dne 13. prosince 2006

JUDr. Miluše Došková, v. r.
předsedkyně senátu