

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: **H., M. a spol.,** zastoupeného Jakubem Hajdučíkem, daňovým poradcem se sídlem Praha 1, Vodičkova 41, proti žalovanému**: Finanční úřad v Rakovníku,** se sídlem Rakovník, Masná 265/1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 2. 8. 2005, č. j. 44 Ca 15/2005 - 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 2558,50 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Praze, kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 21. 12. 2004, č. j. 103724/04/069910/1416, a ze dne 19. 2. 2004, č. j. 18129/04/069910/3300, a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Rovněž mu bylo uloženo zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 2000 Kč. Rozhodnutím ze dne 21. 12. 2004, č. j. 103724/04/069910/1416, žalovaný nevyhověl žalobcově reklamaci podle § 53 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) proti svému rozhodnutí ze dne 19. 2. 2004, č. j. 18129/04/069910/3300, kterým bylo rozhodnuto o převedení přeplatku spotřební daně ve výši 196 301 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob ve výši 478 976 Kč podle § 64 daňového řádu. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že žalovaný postupoval v souladu se stanoviskem pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003 - 225, které bylo přijato v zájmu jednotného rozhodování soudů

k problematice vztahu § 64 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů. S tímto stanoviskem však krajský soud nesouhlasí, neboť je podle názoru Ústavního soudu vyjádřeného v rozhodnutí ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, v rozporu se zákonem a Listinou základních práv a svobod a nelze tak podle něho postupovat, proto rozhodnutí žalovaného zrušil.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Zejména tvrdí, že krajský soud nevzal v úvahu skutečnost, že Ústavní soud rozhodoval o případu s jinou skutkovou podstatou. V případě rozhodovaném Ústavním soudem pod sp. zn. I. ÚS 544/02 se jednalo o situaci, kdy finanční úřad převedl přeplatek na dani z přidané hodnoty vzniklý po prohlášení konkurzu na majetek plátce na nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, který se vztahoval k období před prohlášením konkurzu. V případě posuzovaném Krajským soudem v Praze se však jednalo o přeplatek na spotřební dani vzniklý po prohlášení konkurzu, který byl finančním úřadem převeden na nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob vzniklý po prohlášení konkurzu. Jednalo se tak o pohledávku za podstatou, kterou lze uspokojit kdykoliv v průběhu konkurzního řízení (§ 31 odst. 1 zákona o konkurzu a vyrovnání). Dále poukazuje na § 14a zákona o konkurzu a vyrovnání, podle kterého je správce konkurzní podstaty povinen plnit povinnosti podle předpisů o daních, mezi něž patří i povinnost uhradit daň ve lhůtě. V neposlední řadě poukazuje na stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003 - 225, kterým se řídil, a navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí s napadeným rozsudkem krajského soudu a poukazuje k tomu na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp.zn. 2 Afs 180/2004, přičemž podstatnou část tohoto rozhodnutí cituje. Rovněž nesouhlasí s tím, že by Ústavní soud posuzoval skutkově jinou situaci, než Krajský soud v Praze v právě projednávaném případě. Podle stěžovatele na věc nemá žádný vliv, že přeplatek i nedoplatek vznikly po prohlášení konkurzu. Navrhuje proto zamítnutí 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.).

Předně je třeba uvést, že při rozhodování o reklamaci žalovaný skutečně vycházel z právního názoru vysloveného plénem Nejvyššího správního soudu dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003. 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 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, 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. Tento postup odpovídá právnímu názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vysloveného v usnesení ze dne 11. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 66/2004.

Pokud jde o stěžovatelovu námitku skutkové odlišnosti věci rozhodované Ústavním soudem pod sp. zn. I ÚS 544/02 a věci právě projednávané, tak ta je v dané věci nerozhodná. Skutková odlišnost totiž toliko spočívá v tom, že v právě projednávané věci vznikl nedoplatek na dani až po prohlášení konkurzu a jedná se tak o pohledávku za podstatou, která může být uspokojena kdykoliv během konkurzu [§ 31 odst. 1 a 2 písm. d) zákona o konkurzu a vyrovnání], zatímco ve věci posuzované Ústavním soudem pod uvedenou sp. zn. se jednalo o nedoplatek vzniklý před prohlášením konkurzu, který musí být do konkurzu řádně přihlášen a uspokojen může být až podle pravomocného rozvrhového usnesení. Daňový nedoplatek však není v projednávané věci podstatný. Podstatným naopak je toliko daňový přeplatek, který žalovaný započetl. Podle § 6 odst. 2 zákona o konkurzu a vyrovnání se totiž *konkurs týká majetku, který patřil dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého nabyl za konkursu; tímto majetkem se rozumí také mzda nebo jiné podobné příjmy. Do podstaty nenáleží majetek, jehož se nemůže týkat výkon rozhodnutí; majetek sloužící podnikatelské činnosti z podstaty vyloučen není*. Daňový přeplatek, který vznikl po prohlášení konkurzu tak bezpochyby je součástí podstaty a vztahuje se na něj zákaz započtení stanovený v § 14 odst. 1 písm. i) citovaného zákona. Pokud tedy žalovaný převedl daňový přeplatek na úhradu nedoplatku, dopustil se nezákonného započtení. Shora uplatněné závěry Ústavního soudu tak na danou věc plně dopadají. Uvedené pak nijak neovlivňuje to, že daně vzniklé po prohlášení konkurzu jsou pohledávkami za podstatou, které mohou být uspokojeny kdykoli během konkurzního řízení. Rovněž je v dané věci nerozhodný stěžovatelův poukaz na § 14a zákona o konkurzu

a vyrovnání, který správce konkurzní podstaty zavazuje plnit povinnosti podle předpisů o daních.

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

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na zastoupení daňovým poradcem. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). Žalobce vyčíslil vynaložené náklady částkou 3 837,80 Kč (3x 1000 Kč jako odměnu daňovému poradci za 3 úkony - seznámení se s kasační stížností, poradu s klientem a zpracování vyjádření, 3 x 75 Kč jako režijní paušál a 612,80 Kč jako daň z přidané hodnoty, to vše podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb.). Za situace, kdy žalobce nedoložil, že skutečně proběhla porada s klientem přesahující jednu hodinu, jak požaduje § 11 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 177/1996 Sb., navíc byl-li týmž daňovým poradcem zastoupen již v řízení před krajským soudem i ve správním řízení a nejedná se o věc, která by další poradu vyžadovala, nelze výdaj za tento úkon považovat za důvodně vynaložený (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto stanovil výši odměny zástupce takto: 2x 1000 Kč za dva úkony právní služby - převzetí věci a sepsání vyjádření ke kasační stížnosti a 2x 75 Kč jako náhrada hotových výdajů [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.], celkem tedy 2150 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení rovněž částka odpovídající této dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a náhrad odvést podle zvláštního právního předpisu (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená podle § 37 písm. a) a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., činí 408,50 Kč. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalobce má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2558,50 Kč.

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

V Brně dne 3. května 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu