

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 **JUDr. J. K., správce konkursní podstaty úpadce K.-D. spol. s r. o.,** zastoupeného JUDr. Milanem Václavíkem, advokátem se sídlem Gočárova třída 1105/36, Hradec Králové proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Hradci Králové,** se sídlem U koruny 1632, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 11. 2005, č. j. 31 Ca 245/2005 - 19,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 11. 2005, č. j. 31 Ca 245/2005 - 19 **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2005, č. j. 190655/05/228912/5098, jímž byla zamítnuta jeho reklamace proti rozhodnutí o přeplatku ze dne 20. 9. 2005, č. j. 186079/05/228912/5098, jímž byl převeden přeplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 4465 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů právnických osob ve výši 493 750 Kč, a to podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád).

Krajský soud v napadeném rozsudku poukázal na účel a cíl daňového řízení vyslovil, že žalobci vznikl přeplatek na dani z přidané hodnoty (§ 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) po prohlášení konkursu, a tento přeplatek byl v souladu se zákonem převeden na jiný daňový nedoplatek. Pokud žalobci nevznikl vratitelný přeplatek, nemohl

náležet do konkursní podstaty a tudíž postupem podle § 64 daňového řádu nemohlo dojít k porušení ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb.,o konkursu a vyrovnání; proto žalobu zamítl.

Stěžovatel proti tomu v zákonné lhůtě podal kasační stížnost, v níž namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. Postup podle § 64 odst. 2 daňového řádu může být užit je za situace, kdy není zakázán jiným právním předpisem, v jehož režimu se poplatník pohybuje. Tímto předpisem je v jeho případě ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Poukazuje na právní názor vyslovený Nejvyšším soudem v rozhodnutích ze dne 19. 9. 2001, sp. zn. 29 Odo 532/2001 a ze dne 28. 1. 2002, sp. zn. 29 Cdo 95/2000, z nichž cituje a dovozuje nepřípustnost započtení. Stěžovatel považuje postup správce daně za odporující zákonu o konkursu a vyrovnání, podle něhož po prohlášení konkursu již započtení možné není, přičemž tento zákaz se vztahuje i na daňové pohledávky. Krajský soud nepojal zákon o konkursu a vyrovnání jako zákon speciální a umožnil tak upřednostnění jednoho věřitele před ostatními. Jeho rozhodnutí odporuje i judikatuře Ústavního soudu; zde upozorňuje na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, stojící na nepřípustnosti kompenzace soukromoprávních i veřejnoprávních pohledávek po prohlášení konkursu. Z těchto důvodů navrhl zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že postupoval v souladu s daňovým řádem. Jednalo se o nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb. a současně o dluh vzniklý na zálohách na dani z příjmů, obojí vzniklé po prohlášení konkursu. Tím se daňové řízení nepřerušuje (§ 40 odst. 11 daňového řádu). Upozorňuje na odlišnost předmětu zákona o konkursu a vyrovnání a daňových zákonů. V daném případě nevznikl vratitelný přeplatek, proto nemohl být součástí konkursní podstaty. Tyto závěry plynou ze stále platného stanoviska Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. Sst 2/2003 a promítají se i v novém zákoně o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. Jiným postupem by byl správce daně nucen porušovat ústavní pravidla o uplatňování státní moci. Z těchto důvodů považuje žalovaný 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.

Pokud jde o namítaný nesprávný právní názor krajského soudu, v němž má výrok napadeného rozsudku oporu, pak i když to krajský soud v důvodech výslovně neuvedl, zjevně vycházel z právního názoru vysloveného plénem Nejvyššího správního soudu dne 29. 4. 2004 sp. zn. Sst 2/2003, na který také odkazuje žalovaný ve svém vyjádření. 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.

Lze přisvědčit stěžovateli, že jeho názor odpovídá citovaným rozhodnutím Nejvyššího soudu, k jednomu z nich, a to k rozhodnutí ze dne 19. 9. 2001, sp. zn. 29 Odo 532/2001 se Nejvyšší správní soud v označeném stanovisku také vyjadřoval.

Podstatné ovšem 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 kasační stížnosti, ale o rozhodování Ústavního soudu nasvědčující konzistentnímu přístupu k problému přeplatků 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 jasně patrno, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných úvahách, které ústí v protikladná řešení.

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 citovaných nálezech Ústavního soudu. V tomto smyslu je právní názor v těchto nálezech obsažený závazný.

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 úpadcům 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. Zcela nevýznamný pak je poukaz žalovaného na právní úpravu daně z přidané hodnoty, podle níž v daném případě nebylo a ani nemohlo být postupováno.

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 (tj. argumentaci, která je oporou výroku) uznal za rozporné se závěry Ústavního soudu, a tudíž přisvědčil i námitkám stěžovatele směřujícím proti tomuto právnímu názoru krajského soudu.

Kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tím byla naplněna.

Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán (odst. 3 téhož ustanovení); tedy i právním názorem o nezbytnosti respektovat při rozhodování obdobných případů předmětné nálezy Ústavního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. listopadu 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu