



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., veřejná obchodní společnost, správce konkursní podstaty úpadce V. P.**, se zastoupeného Jakubem Hajdučíkem, daňovým poradcem se sídlem Praha 1, Vodičkova 41, proti žalovanému **Celnímu úřadu Kladno**, se sídlem Kladno, Milady Horákové 227, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 2. srpna 2006, č. j. 44 Ca 19/2005 - 50,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3837,80 Kč, a to do 3 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí, k rukám jeho zástupce daňového poradce Jakuba Hajdučíka.

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 12. 1. 2005, č. j. 3557/04/1769-01 zamítající reklamaci žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Rakovník ze dne 24. 3. 2004, č. j. 1779-375/04-R/P o převedení přeplatku na spotřební dani úpadce na jeho nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob.

Krajský soud vyslovil, že žalobci vznikl přeplatek na spotřební dani po prohlášení konkursu (usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2002, č. j. 36 k 19/2002 - 37) a část tohoto přeplatku byla podle § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále též daňový řád) převedena na jeho nedoplatek na dani z příjmů. V právním názoru Krajský soud zmínil znalost stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu 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 (dále též ZKV), podle něhož bylo převedení daňových přeplatků na daňové nedoplatky i po prohlášení konkursu přípustné. Současně však uvážil, že toto stanovisko aplikovat nemůže, a to pro jeho kolizi s následně vysloveným názorem Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 544/02; proto rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Stěžovatel proti tomu v zákonné lhůtě podal kasační stížnost, v níž popsal průběh správního řízení, obsah žaloby a rozhodnutí soudu. Proti rozsudku uplatnil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítl, že předmětem řízení před Ústavním soudem byla skutkově zcela odlišná věc. Ústavní soud se zabýval případem, kdy finanční úřad převedl přeplatek vzniklý po prohlášení konkursu na nedoplatek vzniklý před jeho prohlášením. V žalované věci se však jednalo o přeplatek na spotřební dani vzniklý po prohlášení konkursu, který byl převeden na nedoplatek na dani z příjmů vzniklý rovněž po prohlášení konkursu. Jednalo se o pohledávku za podstatou, jejímuž uspokojení nic nebránilo, zejména když je správce konkursní podstaty povinen plnit daňové povinnosti úpadce, a pokud tak neučiní, je penalizován. K tomu poukázal na ust. § 14a a § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání. Z těchto důvodů navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na obsah rozhodného nálezu Ústavního soudu a zejména na jeho hodnocení principu rovnosti konkursních věřitelů. Mezi skutkovým dějem obou případů nejsou podstatné rozdíly. Stěžovatel si tak v řízení přivlastnil více práv na úkor ostatních konkursních věřitelů a nepřípustně započtl přeplatek na dani na jiný nedoplatek. Žalobce poukázal na skutečnost, že ani Nejvyšší správní soud ze svého stanoviska již nevychází, a to právě s ohledem na právní názor Ústavního soudu; přitom podrobně cituje z rozsudku sp. zn. 2 Afs 180/2004. Závěrem navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

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

Je pravdou, že Nejvyšší správní soud vyslovil ve stanovisku pléna ze dne 29. 4. 2004 sp. zn. Sst 2/2003, 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.

Posléze však byla podstata právního názoru, obsaženého v citovaném stanovisku zdejšího soudu, zásadním způsobem zpochybněna nálezy Ústavního soudu 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. Nejde tedy jen o ojedinělý nálezh zmíněný v rozsudku a 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 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 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.

K problému vztahu stanoviska svého pléna a nálezů Ústavního soudu 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 jasné 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; nevypovídala 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 nevypovídání 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.

Ze všech popsaných důvodů proto 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 ve své rozhodovací činnosti odchýlil od zmíněného stanoviska.

Stěžovatel však namítá, že rozhodnutí Ústavního soudu se týkají jiné situace, a to kdy nedoplatek vznikl před prohlášením konkursu a přeplatek po jeho prohlášení, kdežto v jeho případě došlo ke vzniku obou až po prohlášení konkursu. V tom mu nelze přisvědčit, a to nejen pro to, že žádný z citovaných nálezů dostatečně nekonkretizuje dobu vzniku přeplatků a nedoplateků. Snad jen v případě nálezu sp. zn. IV. ÚS 402/05 lze soudit, že se jedná o případ, kdy jak přeplatek tak i nedoplatek vznikly po prohlášení konkursu. Všechny nálezy však shodně popírají správnost stanoviska Nejvyššího správního soudu, které stálo na tom, že není rozhodné, zda přeplatek vznikl před nebo po prohlášení konkursu. Bližším rozбором zdůvodnění nálezů lze také dospět k závěru, že Ústavní soud neklade rozdílu mezi situací, kdy nedoplatek vznikl před prohlášením konkursu a přeplatek po jeho prohlášení, a mezi situací, kdy jak přeplatek, tak i nedoplatek vznikly po prohlášení konkursu.

Předeslat je třeba, že názoru Ústavního soudu předcházela obdobný názor Nejvyššího soudu vyjádřený v rozhodnutí ze dne 19. 9. 2001, sp. zn. 29 Odo 532/2001, kde tento soud mj. uvedl, že: *Vznikne-li úpadci nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, nesmí být za trvání konkursu použit k úhradě jiných daňových nedoplateků úpadce, které správce daně přihlásil nebo byl povinen přihlásit do konkursu. Postup podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů by byl nepřipustným započtením.* V odůvodnění pak je uvedeno, že nárok na vrácení nadměrného odpočtu (ten v daném případě vznikl za trvání konkursu) je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem (státem, reprezentovaným správcem daně) a pohledávky úpadce jsou (ve shodě s ust. § 6 ZKV) součástí majetku jeho konkursní podstaty.

Ústavní soud pak ve svých shora citovaných nálezech vycházel z obdobných principů. Lze odkázat např. na důvody nálezu sp. zn. I. ÚS 544/02, kde je uvedeno, že ust. § 40 odst. 11 daňového řádu, podle něhož se prohlášením konkursu daňové řízení nepřerušuje, znamená, že daňové řízení probíhá, ale platí pro něj omezení stanovená zákonem o konkursu a vyrovnání, včetně zákazu započtení. Postup správce daně podle § 64 odst. 2 daňového řádu je faktickým započtením (v teorii někdy nazývaným „skrytým započtením“), protože se jím dosahuje stejného účinku jako u klasického započtení (§ 580 a násl. Občanského zákoníku). Skutečnost, že by do konkursní podstaty byl vrácen pouze tzv. vratitelný přeplatek, tedy vratitelná pohledávka stanovená až po odečtení pohledávky věřitele vůči úpadci, jde proti smyslu zákazu obsaženého v ust. § 14 odst. 1 písm. i) ZKV. Dále je zde citováno ust. § 31 odst. 1 ZKV připouštějící uspokojení pohledávek za podstatou kdykoli v průběhu konkursního řízení, jedná-li se o pohledávky vzniklé po prohlášení konkursu a rozhodne-li o tomto uspokojení správce konkursní podstaty.

V nálezu sp. zn. III. ÚS 38/05 pak Ústavní soud zatím nejpodrobněji 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 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) ZKV. Za interpretaci ústavně konformní proto označil interpretaci respektující základní práva před interpretací upřednostňující zájem státu. Uzavřel, že ust. § 14 odst. 1 písm. i) ZKV zakotvuje nepřípustnost kompenzace jak soukromoprávních tak i veřejnoprávních pohledávek a je přednostní úpravou před úpravou obsaženou v cit. ust. daňového řádu.

Závěry Ústavního soudu jsou proto aplikovatelné i na případ označený stěžovatelem, neboť je nelze vyložit jinak, než že po prohlášení konkursu je vyloučeno, aby správce daně jakkoliv kompenzoval nedoplatky a přeplatky na daních. Lze souhlasit se stěžovatelem v tom, že ust. § 14a ZKV ukládá správci daně mj. plnit povinnosti jinak příslušející úpadci včetně povinností daňových. Daňová povinnost tedy prohlášením konkursu nezaniká, daňové řízení se nepřerušuje. Ust. § 31 odst. 1 ZKV umožňuje uspokojení pohledávek za podstatou kdykoliv v průběhu řízení, mezi tyto pohledávky, pokud vznikly po prohlášení konkursu, patří podle § 31 odst. 2 písm. d) mj. i daně. Tedy již v průběhu konkursního řízení lze hradit daně, neboť jsou pohledávkou za podstatou, u níž to zákon předpokládá, není nutno je hradit až z rozvrhového usnesení. Toto uspokojení je však v pravomoci správce konkursní podstaty. Opak nelze vytěžit ani ze stěžovatelem označeného ust. § 33 odst. 1 písm. d) ZKV, podle něhož není z uspokojení pohledávek vyloučeno penále za nezaplacení daní.

Krajský soud tak postupoval v intencích nálezů Ústavního soudu a je nerozhodné, že nedoplatek i přeplatek vznikly po prohlášení konkursu.

Nejvyšší správní soud tak neshledal naplnění tvrzeného kasačního důvodu, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl v tomto soudním řízení úspěch, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá.

Žalobce byl v tomto řízení zastoupen daňovým poradcem, který má podle § 35 odst. 2 s. ř. s. (§ 120 s. ř. s.) právo na odměnu, jejíž výše se určuje podle vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování advokátních služeb, ve znění pozdějších předpisů. Tato odměna činí 3 x 1000 Kč za tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), b), d) advokátního tarifu včetně 3 x 75 Kč na náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem 3225 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o tuto daň, která činí 612, 80 Kč. Stěžovateli proto byla uložena povinnost zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3837,80 Kč, a to k rukám jeho zástupce v přiměřené lhůtě

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

V Brně dne 23. srpna 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu