



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Mgr. G. S.**, proti žalovanému: **Finanční úřad Ostrava I**, se sídlem Jurečkova 2, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 8. 2004, sp. zn. 22 Ca 224/2004,

**t a k t o :**

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým soud zamítl její žaloby proti rozhodnutím žalovaného (Finanční úřad Ostrava I) ze dne 22. 3. 2004, č. j. 50474/04/388911/4729, a ze dne 25. 3. 2004, č. j. 54614/04/388911/4729. Citovanými rozhodnutími žalovaný nevyhověl reklamacím stěžovatelky proti rozhodnutím žalovaného o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty ze dne 16. 2. 2004, č. j. 27211/04/388911/4729, a ze dne 17. 3. 2004, č. j. 48839/04/388911/4729, a č. j. 48839/04/388911/4729.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Především uvádí, že při souběhu konkursního a daňového řízení má správce daně dvojí postavení, tzn. vystupuje jako správce daně realizující správu daně v daňovém řízení a současně je účastníkem konkursního řízení, v němž má rovné postavení s ostatními účastníky. Pokud tedy správce daně postupuje podle ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a použije nadměrný daňový odpočet za trvání konkursu k úhradě daňových nedoplatků, porušuje tak základní zásadu konkursního řízení. Podle této zásady pohledávky vzniklé před prohlášením konkursu mohou být uspokojeny toliko za podmínek stanovených zákonem č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání a opačný výklad by vedl k neoprávněnému zvýhodňování jednoho z věřitelů úpadce (státu). Postup podle ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 se tak jeví jako nepřipustné započtení.

Proto stěžovatelka považuje napadený rozsudek soudu za nezákonný a navrhuje ho zrušit.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu předmětných správních spisů Nejvyšší správní soud především zjistil, že Finanční úřad Ostrava I shora citovaným rozhodnutím ze dne 16. 2. 2004 podle ustanovení § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. rozhodl o převedení přeplatku z úřední povinnosti na dani z přidané hodnoty ve výši 3101 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmu právnických osob. Obdobně žalovaný rozhodl uvedeným rozhodnutím ze dne 17. 3. 2004, přičemž v tomto případě se jednalo o přeplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 11 466 Kč.

Výše zmíněnými rozhodnutími ze dne 22. 3. a 25. 3. 2004 žalovaný nevyhověl reklamaci stěžovatelky proti uvedeným rozhodnutím o převedení přeplatku podle ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb.

Krajský soud v Ostravě napadeným rozsudkem zamítl žaloby stěžovatelky proti citovaným rozhodnutím Finančního úřadu Ostrava I, když především konstatoval, že postupuje-li správce daně podle ustanovení § 59 a § 64 zákona č. 337/1992 Sb. ve vztahu k daňovému subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, realizuje se tak úhrada splatné daňové povinnosti. To znamená, že dochází k úhradě dluhu na dani a nikoliv k započtení na majetek konkursní podstaty ve smyslu soukromoprávní úpravy. Eviduje-li proto správce daně na některém z účtů daňového subjektu přeplatek daně, musí jej použít způsobem taxativně stanoveným v ustanovení § 64 odst. 2-6 zákona č. 337/1992 Sb., a to bez ohledu na skutečnost, že na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs. Pouze pokud daňový subjekt nemá evidován daňový nedoplatek, jedná se o tzv. vratitelný přeplatek. V dalším krajský soud odkázal na stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004.

Nejvyšší správní soud v souzené věci především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. Stěžovatelka v projednávané věci namítá existenci důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., spočívajícího v tom, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť vychází z nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Právní otázkou, řešenou napadeným rozsudkem krajského soudu, se přitom Nejvyšší správní soud již zabýval postupem dle ustanovení § 12 odst. 2, § 19 odst. 2 s. ř. s., protože plénum tohoto soudu k předmětné otázce v zájmu jednotného rozhodování soudů zaujalo dne 29. 4. 2004 stanovisko, závazné pro jeho další činnost i pro činnost ostatních soudů v rámci výkonu správního soudnictví (č. 215/2004 Sb. NSS). Podstata tohoto stanoviska spočívá v následující právní větě: „*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.“* K tomuto právnímu názoru dospěl soud na základě zejména následujících úvah.

Daňová povinnost je platební povinností daňového subjektu, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů na úhradu celospolečenských potřeb, aniž by přitom poskytoval daňovým subjektům ekvivalentní protiplnění. Tento právní vztah mezi státem a daňovým subjektem lze označit za asynallagmatickou obligaci – závazek veřejnoprávního charakteru. Účelem daňového řízení je realizace práv a povinností daňového subjektu vůči státu reprezentovanému správcem daně, jejichž vzájemný právní vztah je založen na nerovnosti. Cílem daňového řízení je podle § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. I v daňovém řízení platí zásada rovnosti, pouze však ve vzájemném vztahu mezi daňovými subjekty, které mají před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti (§ 2 odst. 8 cit. zákona).

Započtení je významnou právní skutečností způsobující zánik závazku. Nahrazuje plnění a je v něm obsaženo uspokojení věřitele. Započtení je podmíněno právním úkonem, který může být jednostranný nebo dvoustranný (§ 80 a 581 občanského zákoníku). Základním předpokladem započtení je však existence závazkového právního vztahu, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění (pohledávka) od dlužníka a dlužníkovi vzniká povinnost splnit závazek (§ 488 občanského zákoníku). Závazky vznikají z právních úkonů, zejména ze smluv, jakož i ze způsobené škody, z bezdůvodného obohacení nebo z jiných skutečností uvedených v zákoně (§ 489 občanského zákoníku). Pro obchodní vztahy je právní úprava obsažena v § 358 až 364 obchodního zákoníku, přičemž se jedná o *lex specialis* ve vztahu k právní úpravě započtení obsažené v občanském zákoníku. Započtení vzájemné pohledávky (kompenzace) má za následek zánik proti sobě stojících pohledávek věřitele a dlužníka, kteří jsou vůči sobě v postavení věřitele a dlužníka zároveň. Zánik pohledávek na základě kompenzačního projevu vůle nastává se zpětnou účinností (*ex tunc*), a to ke dni, kdy se pohledávky proti sobě postavily (§ 580 občanského zákoníku). Účinností zákona č. 94/1996 Sb. (1. 6. 1996), kterým byl mimo jiné změněn a doplněn § 14 odst. 1 zákona č. 328/1991 Sb., došlo k významnému rozšíření zákazu započtení, jehož smyslem bylo zamezit zvýhodnění věřitelů, kteří mají vzájemné pohledávky s úpadcem.

Definice daňového přeplatku je obsažena v § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V tomto ustanovení je vymezen daňový přeplatek jako částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Postup správce daně v situaci, kdy na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs, je upraven v ustanovení § 40 odst. 11 zákona č. 337/1992 Sb., v němž se výslovně stanoví, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje. Z tohoto ustanovení je nutno dovodit, že správce daně je povinen vést daňové řízení a vydávat rozhodnutí týkající se daňových povinností daňových subjektů, přijímat platby, evidovat je, a to bez ohledu na účinky prohlášení konkursu, které se promítají v soukromoprávních vztazích. Správce daně je striktně vázán zákonem č. 337/1992 Sb. a vystupuje vůči daňovému subjektu jako orgán veřejné moci vydávající vrchnostenská rozhodnutí.

Při souběhu konkursního a daňového řízení má správce daně dvojí postavení, a to jednak jako správce daně realizující výkon správy daně v rámci daňového řízení, které se nepřerušuje, a jednak jako účastník konkursního řízení. Správce daně

totiž ani po prohlášení konkursu neztrácí své postavení orgánu moci veřejné na úseku veřejných financí, ale zároveň může být, v případě existence daňových nedoplatků, účastníkem konkursního řízení, ve kterém má rovné postavení s ostatními účastníky tohoto řízení.

Daň, tj. zákonem stanovenou platební povinnost, lze podle § 59 odst. 3 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb. platit i přeplatkem na jiné dani. Postupuje-li správce daně podle ustanovení § 59 a § 64 cit. zákona ve vztahu k daňovému subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, realizuje se tak úhrada splatné daňové povinnosti, tzn. dochází k úhradě dluhu na dani, a nikoliv k započtení na majetek konkursní podstaty ve smyslu soukromoprávní úpravy. V zákoně č. 337/1992 Sb., v jiném daňovém zákoně, ani v zákoně o konkursu a vyrovnání, není stanoveno, že by správce daně mohl nebo měl postupovat jinak v případě, že na majetek daňového subjektu je prohlášen konkurs. Eviduje-li proto správce daně na některém z osobních účtů daňového subjektu přeplatek daně, musí jej použít způsobem taxativně stanoveným v § 64 odst. 2 až 6 citovaného zákona, a to bez ohledu na skutečnost, že na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs. Má-li daňový subjekt nedoplatek, a to na jakékoliv dani u jakéhokoliv správce daně, použije se daňový přeplatek na jeho úhradu. Jakým způsobem se tak stane, výslovně ukládá správci daně § 64 odst. 2 tohoto zákona. Ze žádného zákonného ustanovení nelze dovodit, že by se správce daně od povinnosti stanovené v tomto ustanovení mohl jakkoliv odchýlit. Pouze v případě, že daňový subjekt nemá evidován daňový nedoplatek, jedná se o přeplatek, který mu lze vrátit, tj. vratitelný přeplatek. Při postupu správce daně podle § 59 a § 64 zákona č. 337/1992 Sb. v rámci daňového řízení při současně probíhajícím konkursním řízení tak dochází k úhradě splatného daňového nedoplatku, tj. k úhradě dluhu na dani, a nikoliv k započtení na majetek konkursní podstaty ve smyslu soukromoprávní úpravy.

Z uvedeného vyplývá, že vyměřený nadměrný odpočet ani přeplatek na jiné dani, nejedná-li se o přeplatky vratitelné, nemohou náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu a být zahrnuty správcem konkursní podstaty do soupisu podstaty podle § 18 zákona č. 328/1991 Sb., protože by se jednalo o neopodstatněný zásah do veřejnoprávního daňového řízení. Jiné závěry nelze dovodit ani z tvrzeného vzájemného vztahu zákona o správě daní a poplatků a zákona o konkursu a vyrovnání jako obecného a speciálního předpisu. Speciální úprava má přednost před právní úpravou obecnou, ale k tomu dochází jen tam, kde právní normy stejné právní síly upravují tutéž materii, ale v různém rozsahu. O takový vztah se v případě § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a § 64 zákona o správě daní a poplatků nejedná, neboť neupravují stejnou oblast právních vztahů.

Postupuje-li správce daně ve vztahu k daňovému subjektu poté, co byl na jeho majetek prohlášen konkurs, podle § 64 zákona o správě daní a poplatků, není to v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, neboť se nejedná o nepřipustnou kompenzaci. Daňovou pohledávkou daňového subjektu vůči státu může být jen daňový přeplatek, který převyšuje případný daňový nedoplatek. Jen takový přeplatek je vratitelný, a to bez ohledu na prohlášení konkursu.

Soud v přezkumném řízení k žalobní námitce zjišťuje existenci vratitelného přeplatku, a to nikoli jen z hlediska, zda je či není správcem daně evidován, ale zda správce daně s přeplatkem nakládal při úhradě nedoplatků v zákonných mezích. Postup správce daně nemůže soud označit za nezákonný, postupoval-li při vracení přeplatku v souladu s podmínkami stanovenými daňovými předpisy.

Ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že shora uvedený právní názor je zcela konformní s právním názorem obsaženým v napadeném rozsudku krajského soudu, takže se krajský soud nedopustil nezákonnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.), a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 14. dubna 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček  
předseda senátu