



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce Ing. J. H., proti žalovanému Finančnímu úřadu v Aši, Aš, Karlova 13, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2004, čj. 30 Ca 175/2003 – 28,

t a k t o :

- I. **Kasační stížnost se zamítá.**
- II. **Žalobci se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhal přezkoumání shora označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byla zrušena rozhodnutí Finančního úřadu v Aši ze dne 8. 12. 2003, čj. 28239/03/124970/2469 a ze dne 12. 11. 2003, čj. 26861/03/124970/2469 s tím, že věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 11. 2003 bylo vysloveno, že z úřední povinnosti podle § 64 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků se přeplatek na dani z příjmu právnických osob vykázaný ke dni 12. 11. 2003 ve výši 32 158 Kč převádí na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty vykázaného ke dni 12. 11. 2003 ve výši 135 520 177,10 Kč. Rozhodnutím ze dne 8. 12. 2003 pak byla zamítnuta reklamace žalobce (s poukazem na § 53 zákona ČNR č. 337/1992 Sb.).

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl:

Stěžejním důvodem této kasační stížnosti je nesprávné posouzení vztahu příslušných ustanovení zákona ČNR č. 337/1992 Sb. a zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů Krajským soudem v Plzni. Tento soud zastává názor, že zákon ČNR č. 337/1992 Sb. upravuje běžné situace, kdežto zákon č. 328/1991 Sb. upravuje situaci mimořádnou, a to uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku. Tvrdí, že prohlášením konkursu na majetek úpadce je další právní režim všech věřitelů úpadce, tedy i státu, dán rámcem zákona č. 328/1991 Sb. I po prohlášení konkursu je správce daně (na základě § 40 odst. 11, věty druhé zákona ČNR č. 337/1992 Sb.) oprávněn i povinen činit řadu úkonů, není však oprávněn činit úkony, které směřují proti účelu konkursu, jímž je uspokojení veškerých pohledávek za úpadcem jen v rámci konkursu, což se mj. projevuje zákazem započtení či zákazem výkonu rozhodnutí. Soud je tedy přesvědčen, že správce daně se po prohlášení konkursu nemůže chovat tak, jako kdyby konkurs vůbec prohlášen nebyl. Možnost naplnění cíle daňového řízení, tj. vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, je pak po prohlášení konkursu do určité míry zajišťována zařazením daní a poplatků mezi pohledávky za podstatou a jejich přednostním uspokojením v rozvrhu. Co se týče použití přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně po prohlášení konkursu, vykazuje dle názoru soudu tento postup znaky skrytého započtení na majetek podstaty. Krajský soud v Plzni tvrdí, že správce daně tak již nenaplnjuje zásadu, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje, nýbrž obchází účel konkursu, což již není postup zákonný. Smyslem zákazu započtení totiž je bránit zvýhodňování některé kategorie konkursních věřitelů tím, že tito věřitelé by byli mimo konkurs uspokojeni ve výši, která by byla k újmě zbývajícím konkursním věřitelům.

Stěžovatel považuje výše uvedený názor Krajského soudu v Plzni za nezákonný, neboť správce daně nemůže v daňovém řízení postupovat jinak, než jak mu ukládá zákon ČNR č. 337/1992 Sb. V daném případě vznikl daňovému subjektu T., a. s., přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 32 158 Kč, přičemž ve smyslu § 64 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. byl tento přeplatek použit na úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty. Stěžovatel rovněž v souladu se zákonem daňový subjekt T., a. s., o převedení přeplatku vyrozuměl, a to rozhodnutím čj. 26861/03/124970/2469 ze dne 12. listopadu 2003. Z hlediska právní teorie lze tedy svým charakterem přeplatek na dani z příjmů právnických osob považovat za přeplatek, který není vratitelný. Ačkoliv sice zákon ČNR č. 337/1992 Sb. pojem vratitelný přeplatek přímo nedefinuje, z kontextu ust. § 64 tohoto zákona lze dovodit, že přeplatek je vratitelný tehdy, nemá-li daňový subjekt nedoplatek na jiné dani, není-li povinen platit zálohy na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl a nepožádá-li jiný správce daně o převedení přeplatku na nedoplatek u jiného správce daně. Jak již bylo uvedeno výše, vzhledem k existenci nedoplatku na osobním daňovém účtu daňového subjektu T. a. s., na dani z přidané hodnoty, nelze v daném případě považovat přeplatek na dani z příjmu právnických osob za přeplatek vratitelný.

V souvislosti s danou problematikou dále stěžovatel zdůrazňuje, že je povinen vést daňové řízení v souladu se základními zásadami daňového řízení uvedenými v § 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., a to mj. se zásadou legality. Správce daně je tedy povinen řídit se v daňovém řízení právními předpisy upravujícími toto daňové řízení, což je právě zákon ČNR č. 337/1992 Sb., jehož použití je vyloučeno pouze v případech, že tak stanoví zvláštní daňový zákon (§ 97 téhož zákona).

Z odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Plzni napadeného touto kasační stížností je zřejmé, že krajský soud považuje zákon č. 328/1991 Sb. za speciální právní předpis, když tvrdí, že tento zákon upravuje situaci mimořádnou na rozdíl od zákona ČNR č. 337/1992 Sb., který upravuje běžné situace. Dle stěžovatele o vztah obecného a zvláštního právního předpisu může jít pouze v případě, kdy právní předpisy stejné právní síly upravují tutéž oblast, ale v různém rozsahu. V takovém případě podle zásady *lex specialis derogat legi generali* má při aplikaci právní předpis speciální přednost před právním předpisem obecným. Co se týče vztahu zákona ČNR č. 337/1992 Sb. a zákona č. 328/1991 Sb. však dle stěžovatele citovanou právní zásadu použít nelze, neboť se jedná o zcela rozdílné právní předpisy, když zákon ČNR č. 337/1992 Sb. upravuje správu daní v oblasti práva veřejného a zákon č. 328/1991 Sb. upravuje uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku, a to v oblasti práva soukromého.

S posouzením vztahu zákona ČNR č. 337/1992 Sb. a zákona č. 328/1991 Sb. souvisí další závěr učiněný Krajským soudem v Plzni v odůvodnění předmětného rozsudku, a to že použitím přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně po prohlášení konkursu, dochází k postupu, který vykazuje znaky skrytého započtení na majetek podstaty, což je postup dle § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb. nepřípustný.

Stěžovatel k této problematice opětovně zdůrazňuje, že správce daně je povinen v daňovém řízení, jakožto řízení veřejnoprávním, postupovat podle zákona ČNR č. 337/1992 Sb., který institut započtení nezná. V oblasti soukromého práva je institut započtení upraven ust. § 580 obč. zák., dle kterého mají-li věřitel a dlužník vzájemné pohledávky, jejichž plnění je stejného druhu, zaniknou tyto pohledávky započtením, pokud se vzájemně kryjí, jestliže některý z účastníků učiní vůči druhému projev směřující k započtení. Z uvedeného je zřejmé, že právním předpokladem k tomu, aby mohlo dojít k započtení je, že oba účastníci mají vzájemně započitatelné pohledávky. Pokud by zákon připouštěl použití institutu započtení v daňovém řízení, pak je však nutné zdůraznit, že jelikož v daném případě na osobních daňových účtech daňového subjektu T. a. s. neexistoval přeplatek, který by byl vratitelný, nemohlo by dojít k porušení ust. § 14 odst. 1 písm. i) zák. č. 328/1991 Sb. neboť daňovému subjektu T. a. s., nevznikla žádná pohledávka za správcem daně z titulu vratitelného daňového přeplatku.

Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Nejvyšší správní soud se v minulosti opakovaně vyjadřoval k právní otázce vrácení daňového přeplatku daňového subjektu po prohlášení konkursu, přičemž touto otázkou se již zabýval i postupem dle ustanovení § 12 odst. 2, § 19 odst. 2 s. ř. s., když plénium 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 (viz. 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 vrácení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení daňovými předpisy“.*

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 nepřímou 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 patrné, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných úvahách, které ústí v protikladná řešení.

Nejvyšší správní soud v této věci z tohoto právního názoru Ústavního soudu vycházel. Shledal tedy právní posouzení a především výrok napadeného rozsudku krajského soudu správným. Proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 2, 3 (§ 120) s. ř. s., když neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalobci, jak vyplývá z obsahu spisu náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. ledna 2005

JUDr. Petr Příhoda  
předseda senátu