



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 ředitelství v Plzni, se sídlem v Plzni, Hálkova 14, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2004, čj. 30 Ca 21/2003 - 24,

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 bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2002, čj. 9470/120/2002 a rozhodnutí Finančního úřadu ze dne 14. 8. 2002, čj. 19896/02/124970/2469 s tím, že věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím finančního úřadu bylo (s poukazem na § 64 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) vysloveno jednak, že nelze vyhovět žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmu právnických osob ve výši 483 277 Kč a jednak, že se z úřední povinnosti podle § 64 odst. 2 téhož zákona převádí tento přeplatek na úhradu nedoplatků v tomto rozhodnutí jmenovitě uvedených daní s uvedením i výše příslušných částek. Rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 12. 2002 pak bylo odvolání stěžovatele zamítnuto.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí:

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 ve výše uvedené právní věci. Citovaný 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 nenaplnuje 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. Pokud tedy daňový subjekt požádá správce daně o vrácení přeplatku, pak je správce daně povinen tuto žádost vyřídit, a to v souladu s ust. § 64 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. Požádá-li daňový subjekt o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový subjekt nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně. Nemá-li daňový subjekt ke dni podání žádosti u správce daně vratitelný přeplatek, běží lhůta pro jeho vrácení až ode dne následujícího po jeho vzniku, pokud se tak stane nejdéle do šedesáti dnů ode dne podání žádosti. Nevznikne-li do této lhůty vratitelný přeplatek, žádost se zamítne. Ačkoliv 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. V daném případě tedy Finanční úřad postupoval v souladu se zákonem, když žádosti daňového subjektu o vrácení přeplatku nevyhověl, neboť přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 483 277 Kč byl převeden ve smyslu § 64 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. na úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty a nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob. Přeplatek ve výši 483 277 Kč nebyl tedy ve smyslu § 64 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. přeplatkem vratitelným.

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 (§ 2 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb.). 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 těchto zákonů 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 občanského zákoníku, 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 prvním 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) zákona č. 328/1991 Sb., neboť daňovému subjektu T. a. s. nevznikla žádná pohledávka za správcem daně z titulu vratitelného daňového přeplatku.

Žalobce se ke 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 daňovému subjektu po prohlášení konkursu, přičemž touto otázkou se již zabýval i postupem dle ustanovení § 12 odst. 2, § 19 odst. 2 s. ř. s., když 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 (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.“*

V bližším odůvodnění této právní věty soud – mimo jiné - uvedl, že *„daňový subjekt může požádat správce daně o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. a nedojde-li k jeho vrácení, žádost se zamítne rozhodnutím, proti němuž je přípustné odvolání podle odstavce 8 téhož ustanovení. Negativním rozhodnutím může dojít k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť nárok na vrácení přeplatku je ve vztahu k řízení vyměřovacím nárokem jiným, samostatným. Rozhodnutí o reklamaci proti postupu správce daně i rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.“* Na jiném místě tohoto stanoviska je dále uvedeno, že *„postup správce daně v situaci, kdy na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs, je upraven v ustanovení § 40 odst. 11 zákon ČNR 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 ČNR č. 337/1992 Sb. a vystupuje vůči daňovému subjektu jako orgán veřejné moci vydávající vrchnostenská rozhodnutí.“* ... *„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 nedoplateků v zákonných mezích. Postup správce daně nemůže soud označit za nezákonný, postupoval-li při vrácení přeplatku v souladu s podmínkami stanovenými daňovými předpisy.“

Od tohoto právního názoru Nejvyšší správní soud neshledává racionální důvod odchýlit se ani v souzené věci, a to v tom smyslu, že při rozhodování správce daně o vrácení přeplatku na dani se jedná o rozhodování, podléhající následnému soudnímu přezkumu.

Jinak je tomu však, pokud se týká tohoto stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu k otázce výkladu vztahu § 64 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu. 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 vrácení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení stanovenými 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.

Protože Nejvyšší správní soud v této právní věci vycházel z tohoto právního názoru vyjádřeném Ústavním soudem, dospěl k závěru, že i právní posouzení krajského soudu a především výrok napadeného rozsudku je správné. 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 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu