

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Marie Součkové v právní věci **žalobce Ing. J. D.,** zastoupeného JUDr. Pavlem Navrátilem, advokátem, se sídlem v Ostravě, na Hradbách 2/120, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3**, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 589/2002 - 30 ze dne 12. 2. 2004,

**takto:**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 589/2002 - 30 ze dne 12. 2. 2004 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl nadepsaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě, kterým bylo pro nezákonnost zrušeno jeho rozhodnutí č. j. 11230/120/2002 ze dne 24. 10. 2002 a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

Žalobce podal dne 28. 3. 2002 k Finančnímu úřadu v Havířově (dále jen „správce daně“) přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od prohlášení konkursu, tj. od 30. 7. 1999, do 31. 12. 2001, v němž v souladu s § 36 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“) uplatnil zápočet sražené daně z úroku termínovaného vkladu v celkové výši 3403 Kč. Celková daňová povinnost dle tohoto přiznání byla rovna nule. Správce daně vyměřil konkludentně daňovou povinnost ke dni 2. 4. 2002. Z důvodu nulové daňové povinnost nebylo možno sraženou daň započíst na celkovou daňovou povinnost a žalobci tak ke stejnému dni vznikl přeplatek na dani z příjmů právnických osob. Žalobce dne 9. 5. 2002 podal k správci daně žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob. Správce daně svým rozhodnutím

č. j. 61500/02/370911/1169 ze dne 7. 8. 2002 této žádosti nevyhověl z důvodu existence nedoplatku vzniklého za podstatou na dani z přidané hodnoty, na který naopak přeplatek na dani z příjmů právnických osob převedl, a to s odkazem na § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 337/1992 Sb.“). Odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně, v rámci nějž označil uvedený postup za skryté započtení na majetek patřící do konkursní podstaty, které je zakázáno v § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 328/1991 Sb.“), stěžovatel zamítl. Poukázal přitom zejména na § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož nárok na vrácení přeplatku vzniká pouze tehdy, pokud má poplatník u správce daně vratitelný přeplatek. Jednou z podmínek vrácení přeplatku je to, že daňový dlužník nesmí mít u téhož správce daně nedoplatek na jiné dani. Jelikož žalobce měl evidován nedoplatek na dani z přidané hodnoty, vratitelný přeplatek nevznikl.

Krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí stěžovatele vyšel z dikce § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb. zakazující započtení na majetek úpadce po prohlášení konkursu. Uvedené ustanovení je podle soudu třeba vztáhnout i na daňové pohledávky. Vznikl-li úpadci nárok na vrácení přeplatku na dani, nelze tento přeplatek za trvání konkursu použít k úhradě daňových nedoplatků poplatníka na jiných daních, i když by to jinak bylo možné. Nárok na vrácení přeplatku na dani je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem, jímž je v tomto případě stát, a pohledávky úpadce jsou ve smyslu § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 328/1991 Sb. součástí konkursní podstaty. Stát jako úpadcův dlužník je proto povinen vrátit příslušnou částku do konkursní podstaty a na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že úpadcův dlužník má sám za úpadcem pohledávky, které přihlásil nebo byl povinen přihlásit do konkursu. V dané věci měl soud za nepochybné, že pohledávka vznikla po prohlášení konkursu na majetek úpadce a je ve smyslu § 6 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb. součástí konkursní podstaty. Postup podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb. má podle soudu charakter nepřípustného započtení; krajský soud se přitom ztotožnil s právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Odo 532/2001 ze dne 19. 9. 2001. Považoval přitom za určující skutečnost, že daňová pohledávka vznikla za trvání konkursu. Pohledávky vzniklé za podstatou lze sice uspokojit kdykoliv v průběhu konkursního řízení (§ 31 odst. 1 zákona č. 328/1991 Sb.), avšak lze tak učinit výlučně na návrh správce konkursní podstaty (§ 32 odst. 1 ve spojení s § 30 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb.). Podle soudu nelze naopak dovodit, že by tak mohli činit sami konkursní věřitelé. Z uvedených důvodů považoval krajský soud rozhodnutí žalovaného za nezákonné, a proto jej ve smyslu § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť je přesvědčen, že napadený rozsudek trpí nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení. Stěžovatel se předně domnívá, že jeho rozhodnutí, jež bylo napadeno žalobou, není možné přezkoumávat ve správním soudnictví, neboť se jím nerozhodovalo o veřejném subjektivním právu žalobce. Svůj názor opírá o dikci § 64 zákona č. 337/1992 Sb. a dovozuje, že právní následky tam uvedené nastávají přímo ze zákona. Pokud tedy vratitelný přeplatek podle uvedeného ustanovení nevznikne, správce daně tuto skutečnost daňovému subjektu sdělí rozhodnutím podle § 64 odst. 4 cit. zákona (resp. slovy zákona žádost zamítne). Jedná se však o deklaratorní rozhodnutí. Pak však podle stěžovatele s ohledem na § 65 s. ř. s. nebyla na straně žalobce splněna podmínka aktivní legitimace k podání žaloby a krajský soud měl žalobu podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítnout. Pro případ, že by Nejvyšší správní soud neakceptoval uvedenou argumentaci, napadá stěžovatel i věcnou nesprávnost rozsudku krajského soudu. Předně nesouhlasí s tím,

že by zákon č. 328/1991 Sb. byl ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb. zákonem speciálním, a to proto, že uvedené předpisy neupravují stejnou oblast právních vztahů. První je předpisem soukromoprávním, druhý má povahu veřejnoprávního předpisu. Jelikož se jedná o právní normy mající stejnou právní sílu, nelze podle stěžovatele vůbec uvažovat o tom, že by jedna z nich měla mít bez výslovné zákonné úpravy přednost. Soukromoprávní charakter pak má i institut započtení, jehož nepřípustnost je v § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb. stanovena jako jeden z účinků prohlášení konkursu. Oproti tomu daňovým právem v subjektivním smyslu je oprávnění vyvozené ze státní moci požadovat od daňových subjektů daně a činit potřebná opatření k ochraně své pohledávky. Daňová pohledávka se od pohledávky soukromoprávní liší právním důvodem, neboť pouze zákon stanoví skutečnosti, na jejichž základě vzniká v konkrétním případě právní vztah. Takto vzniklý obligační vztah pak má veřejnoprávní charakter a je pro něj charakteristická nadřazenost orgánu veřejné moci. Úprava zániku daňového závazku ve finančním právu chybí a použití analogie občanského práva je nepřípustná. Stěžovatel je přesvědčen, že pro jeho postup v daňovém řízení není relevantní soukromoprávní úprava vztahů jednotlivých subjektů práva, nýbrž úprava veřejnoprávní. I po prohlášení konkursu je správce daně povinen postupovat v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., neboť daňové řízení se prohlášením konkursu nepřerušuje. Prohlášení konkursu je z hlediska aplikace § 64 cit. skutečností nerozhodnou, a postup podle tohoto ustanovení nemůže být považován za nepřípustnou kompenzaci ve smyslu § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb. Stěžovatel dále napadá argumentaci soudu, podle níž je přeplatek součástí konkursní podstaty ve smyslu § 6 odst. 1 a 2 cit. zákona. V případě přeplatku se jedná o institut finančního práva, který nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů, a proto vyměřený přeplatek nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu a být zahrnut správcem konkursní podstaty do soupisu podstaty podle § 18 cit. zákona. Takový postup by byl neopodstatněným zásahem do veřejnoprávního daňového řízení a zákonem nedovoleným rozšiřováním konkursní podstaty na úkor příjmů státního rozpočtu. Stěžovatel poukazuje na to, že daňový přeplatek je v zákoně č. 337/1992 Sb. koncipován jako platba daně, resp. že daň lze platit i přeplatkem na jiné dani (§ 59 odst. 3 písm. e/ cit. zákona). Správce daně dle stěžovatele postupoval zcela v souladu s § 64 odst. 2 cit. zákona. Navíc, nedoplatek na dani z přidané hodnoty, na jehož úhradu byl přeplatek na dani z příjmů právnických osob použit, vznikl až po prohlášení konkursu, a je tak pohledávkou za podstatou podle § 31 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb., která se uplatňuje přímo u správce daně a lze ji uspokojit kdykoliv v průběhu konkursního řízení. Stěžovatel dovozuje, že ani v případě, kdy daňovému subjektu vznikne vratitelný přeplatek, není nárok na jeho vrácení předmětem občanskoprávních vztahů, není tedy pohledávkou daňového subjektu vůči správci daně ve smyslu občanskoprávní úpravy, a proto nemůže být zahrnut do soupisu konkursní podstaty. Teprve v okamžiku, kdy je příslušná částka vratitelného přeplatku poukázána na účet konkursní podstaty úpadce, mohou tyto peněžní prostředky tvořit konkursní podstatu. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl Nejvyššímu správnímu soudu, aby rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Podle § 64 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. je částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně daňovým přeplatkem. Podle odstavce 2 se přeplatek se použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo, není-li takového nedoplatku, jako záloha na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. Daňový přeplatek se použije i na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, požádá-li o to tento správce daně tak, aby tento požadavek došel správci daně, u něhož je evidován daňový přeplatek, ještě před jeho vrácením, nejpozději však do dne lhůty nároku na jeho vrácení. O převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně se daňový dlužník vyrozumí. Za den úhrady tohoto nedoplatku

se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku. Podle odstavce 4 požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak.

Podle § 16 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb. není po prohlášení konkursu započtení na majetek patřící do podstaty přípustné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Při vyhodnocení důvodnosti námitek obsažených v kasační stížnosti vyšel zejména z usnesení pléna Nejvyššího správního soudu čj. Sst 2/2003-225 ze dne 29. 4. 2004 (publikováno pod č. 215 Sb. NSS), jímž bylo podle § 19 s. ř. s. přijato stanovisko ohledně přípustnosti používání daňových přeplatků správci daně na úhradu daňových nedoplatků v situaci, kdy na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs (dále též „stanovisko“). Stanovisko bylo přijato za účelem zajištění jednoty rozhodování krajských soudů v obdobných věcech, když tomuto stanovisku předcházející judikatura krajských soudů se v uvedené otázce značně rozcházela. Jakkoliv se uvedené stanovisko zabývá rovněž problematikou přeplatku na dani z přidané hodnoty (tzv. nadměrného odpočtu), závěry v něm přijaté se plně uplatní i v případě přeplatku na dani z příjmů právnických osob, jehož se projednávaná věc týká.

Předně je třeba v souladu se závěry stanoviska zamítnout námitku stěžovatele, podle níž jeho žalobou napadené rozhodnutí nepodléhá soudnímu přezkumu ve správním soudnictví. Ustanovení § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. upravuje postup správce daně při existenci přeplatku a umožňuje správci daně použít přeplatku na úhradu případného nedoplatku; přitom o převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně se daňový dlužník jen vyrozumí. Daňový subjekt však může požádat správce daně o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 cit. zákona a nedojde-li k vrácení přeplatku, žádost se zamítne rozhodnutím, proti němuž je přípustné odvolání podle odst. 8 téhož ustanovení. Negativním rozhodnutím může dojít k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť nárok na vrácení přeplatků je ve vztahu k řízení vyměřovacímu nárokem jiným, samostatným. Rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku je tedy rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., jež podléhá soudnímu přezkumu na základě podané žaloby.

Základní spornou otázkou v daném případě je to, zda § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., podle něhož je po prohlášení konkursu započtení na majetek patřící do podstaty nepřípustné, brání použití přeplatku na dani správcem daně podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb. Tuto otázku v daném případě Nejvyšší správní soud zodpověděl v souladu se stanoviskem negativně, a to s ohledem na následující úvahy, vycházející mj. z premisy, že v případě zákonů č. 328/1991 Sb. a č. 337/1992 Sb. nelze hovořit o vztahu speciální a obecné právní normy, neboť tyto předpisy neupravují stejnou oblast právních vztahů.

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. Ústavní konformita tohoto právního názoru vyplývá i z rozhodovací činnosti Ústavního soudu (srov. např. usnesení sp. zn. IV. ÚS 499/98, ze dne 15. 1. 1999). 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). Účelem konkursního řízení je naproti tomu uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku. Jeho cílem je dosáhnout poměrného uspokojení věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu. Účastníci konkursního řízení jsou zásadně v rovném postavení.

Započtení je pak právní skutečností způsobující zánik závazku, která nahrazuje plnění a v níž je obsaženo uspokojení věřitele. Započtení je podmíněno právním úkonem, který může být jednostranný nebo dvoustranný (srov. § 580 a § 581 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „občanský zákoník“]). 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). 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).

Daňovým přeplatkem se podle § 64 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. rozumí částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Podle § 64 odst. 4 cit. zákona požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Zákon č. 337/1992 Sb. v uvedeném ustanovení nerozlišuje daňový režim plátce – úpadce od daňového režimu plátce, který v úpadku není, z čehož je nutno dovodit, že podmínka vratitelnosti přeplatku je vztažena i k daňovým subjektům, jejichž majetek je podroben konkursu.

Postup správce daně v situaci, kdy na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs, je upraven v § 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 uvedeným zákonem striktně vázán a vystupuje vůči daňovému subjektu jako orgán veřejné moci vydávající autoritativní rozhodnutí.

Při souběhu konkursního a daňového řízení tak 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 § 59 a § 64 cit. zákona ve vztahu k daňovému subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurs,

realizuje se tak úhrada splatné daňové povinnosti, tzn. že 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 zákoně č. 586/1992 Sb., ani v zákoně č. 328/1991 Sb. není stanoveno, že by správce daně mohl nebo měl postupovat jinak v případě, že na majetek daňového subjektu je prohlášen konkurs. Eviduje-li správce daně na některém z osobních účtů daňového subjektu (§ 62 zákona č. 337/1992 Sb.) přeplatek daně, musí jej použít způsobem taxativně stanoveným v § 64 odst. 2 až 6 cit. zákona, a to bez ohledu na skutečnost, že na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs. Má-li tedy daňový subjekt daňový nedoplatek 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 cit. zákona. Ze žádného ustanovení uvedeného zákona naopak 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 cit. zákona v rámci daňového 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. Tento závěr pak platí bez ohledu na skutečnost, zda příslušný daňový přeplatek a daňový nedoplatek vznikly před nebo po prohlášení konkursu na majetek daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud se přitom ztotožňuje s námitkou stěžovatele napadající argumentaci krajského soudu, že nárok na vrácení přeplatku je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem, jímž je stát, a že přeplatek na dani je majetkem, který ke dni vyhlášení konkursu patřil do konkursní podstaty. Podle § 6 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb. se konkurs týká majetku, který patřil dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého za konkursu nabyl. Tento majetek podle odstavce 1 cit. ustanovení tvoří konkursní podstatu. Majetkem ve smyslu cit. ustanovení jsou věci a jejich součásti a příslušenství – věci movité, nemovité, zvířata, ovladatelné přírodní síly (energie), soubory věcí, práva (know-how, obchodní známka, patent, ochranná známka), podíly v obchodních společnostech, spoluvlastnické podíly, vypořádané podíly ze společného jmění manželů apod. Jde tedy o věci, práva nebo jiné majetkové hodnoty, které jsou předmětem občanskoprávních vztahů podle § 118 občanského zákoníku. Toto vymezení odpovídá cílům konkursu definovaným v § 2 odst. 3 zákona č. 328/1991 Sb., tedy poměrnému uspokojení věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu, k čemuž je nutné zpeněžit do konkursní podstaty náležející majetek způsobem uvedeným v § 27 a § 27a cit. zákona. Nárok na vrácení daňového přeplatku, jenž je institutem finančního práva, tomuto vymezení neodpovídá. Tento nárok, který je nárokem daňového subjektu z veřejnoprávního daňového řízení, není předmětem občanskoprávních vztahů (nelze jej postoupit, zřídit k němu zástavní právo, nemůže být předmětem exekuce podle § 312 a násl. zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů [ dále jen „o. s. ř.“], nelze proti němu započítat jinou pohledávku apod.). Z uvedeného vyplývá, že přeplatek na dani z příjmů právnických osob, nejedná-li se o přeplatek vratitelný, nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu a být zahrnut správcem konkursní podstaty do soupisu podstaty podle § 18 zákona č. 328/1991 Sb.

Učiněné úvahy lze s ohledem na projednávaný případ shrnout tak, že postupoval-li správce daně ve vztahu k daňovému subjektu poté, co byl na jeho majetek prohlášen konkurs, podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., a existující přeplatek na dani z příjmů právnických osob použil na úhradu daňového nedoplatku, jenž měl daňový subjekt na dani z přidané hodnoty, nepostupoval v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., resp. nejednalo se o započtení, jež je uvedeným ustanovením po prohlášení konkursu zakázané. Daňovou

pohledávkou daňového subjektu vůči státu by byl daňový přeplatek, který by převyšoval daňový nedoplatek, neboť jen takový přeplatek, resp. jeho část je vratitelná, a to bez ohledu na prohlášení konkursu. Jestliže správce daně postupoval při použití přeplatku na dani z příjmů právnických osob v souladu s podmínkami stanovenými v § 64 zákona č. 337/1992 Sb., není možné takový postup označit za nezákonný. Stěžovatel pak postupoval v souladu se zákonem, jestliže svým rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně, jímž byla žádost o vrácení daňového přeplatku zamítnuta.

Rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě, jež dospělo k opačnému závěru, tedy podle Nejvyššího správního soudu trpí nezákonností způsobenou nesprávným posouzením právní otázky. Krajský soud v Ostravě pochybil, jestliže rozhodnutí stěžovatele zrušil pro nezákonnost. Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a ve stanovisku, a sice 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, který v souladu s § 64 zákona č. 337/1992 Sb. tento přeplatek použije na úhradu daňového nedoplatku na jiné dani, není po prohlášení konkursu na majetek daňového subjektu nepřípustným započtením na majetek daňového subjektu jakožto úpadce.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ostravě 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** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 16. března 2005

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu