

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Petra Příhody v právní věci žalobkyně: **Mgr. Zdeňka Klímová,** se sídlem Sedláčkova 7, Plzeň, správkyně konkursní podstaty úpadce Kronvel, s. r. o., se sídlem Rokycanská 27, Plzeň, zastoupené JUDr. Vendulou Flajšhansovou, advokátkou se sídlem Lochotínská 18, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 5. 2004, sp. zn. 30 Ca 84/2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým soud zamítl její žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále též „žalovaný“) ze dne 11. 4. 2003, č. j. 11707/120/2002. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 4. 11. 2002, č. j. 282566/02/138512/2477, kterým finanční úřad nevyhověl žádosti stěžovatelky o vrácení přeplatku na dani z příjmu právnických osob.

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. Stěžovatelka tvrdí, že právní názor obsažený v napadeném rozsudku nerespektuje rovné postavení účastníků konkursního řízení a bezdůvodně vychází z přednostní aplikace zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků před použitím zákona č. 328/1991 Sb.,

o konkursu a vyrovnání, byť oba zákony jsou převážně procesní povahy. Proto se stěžovatelka domnívá, že správce daně i žalovaný postupovali nezákonně, neboť porušili ustanovení § 14 odst. 1 písm. a), i) a § 33 odst. 1 písm. d) zákona č. 328/1991 Sb.

Proto stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na obsah rozhodnutí, které v této věci vydal, s napadeným rozsudkem krajského soudu se ztotožňuje a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Z obsahu předmětného správního spisu Nejvyšší správní soud především zjistil, že přípisem ze dne 25. 10. 2002 stěžovatelka požádala o vrácení daňových přeplatků na daň z příjmů právnických osob.

Finanční úřad v Plzni shora citovaným rozhodnutím ze dne 4. 11. 2002 této žádosti nevyhověl, neboť zjistil, že vykázaný přeplatek na předmětné dani ve výši 59 980 Kč nelze vrátit z důvodu existence nedoplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 37 236 Kč, na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši 17 032 Kč a na pokutách ve výši 12 800 Kč. Požadovaný přeplatek proto byl převeden na uvedené nedoplatky podle ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb.

Finanční ředitelství v Plzni zmíněným rozhodnutím ze dne 11. 4. 2003 zamítlo odvolání proti citovanému rozhodnutí finančního úřadu.

Krajský soud v Plzni napadeným rozsudkem zamítl žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného, přičemž v odůvodnění rozsudku zejména odkázal na stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. Podstatou projednávané kasační stížnosti je namítaná nezákonnost posouzení právní otázky vrácení daňového přeplatku v případě vyhlášení konkursu.

K tomu je nutno uvést, že právní otázkou, řešenou napadeným rozsudkem krajského soudu, se Nejvyšší správní soud již zabýval postupem dle ustanovení § 12 odst. 2, § 19 odst. 2 s. ř. s., protože plénum Nejvyššího správního soudu k této otázce v zájmu jednotného rozhodování soudů zaujalo dne 29. 4. 2004 stanovisko (č. 215/2004 Sb. NSS), závazné pro jeho další činnost i pro činnost ostatních soudů v rámci výkonu správního soudnictví. Protože krajský soud v projednávané věci z tohoto stanoviska vycházel a Nejvyšší správní soud nemá žádný racionální důvod se od tohoto právního názoru v daném případě jakkoliv odchylovat, shledal právní posouzení předmětné otázky provedené krajským soudem správné a provedené v souladu se zákonem.

Pro úplnost proto Nejvyšší správní soud připomíná, že podstata zmiňovaného 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 (§§ 580 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. Zvláštním druhem přeplatku je vyměřený nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty. Podle § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do dne 30. 4. 2004, pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátci bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkursu. Tento postup se neuplatní, vznikne-li vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, kdy se postupuje podle § 64 zákona o správě daní a poplatků. Odlišnost úpravy vrácení vyměřeného nadměrného odpočtu a jiných daňových přeplatků spočívá pouze v tom, že nadměrný odpočet se vrací bez žádosti a ve stanovené lhůtě. Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 4. 2004, v § 37a nerozlišuje daňový režim plátce – úpadce od daňového režimu plátce, který v úpadku není, což je nutno dovodit

právě z toho, že podmínka vratitelnosti je výslovně vztažena i k daňovým subjektům, jejichž majetek je podroben konkursu. Takový postup zákonodárce zcela jasně deklaroval novelou zákona č. 588/1992 Sb., provedenou zákonem č. 17/2000 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1. 4. 2000, když podmínka vratitelnosti přeplatku byla výslovně zakotvena i ve vztahu ke konkursnímu řízení.

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 obecné a speciální normy. 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 nepřípustnou 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.

V projednávané věci proto Nejvyšší správní soud závěrem konstatuje, 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 dospěl k závěru, 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 27. 10. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu