



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **JUDr. Vlastimila Voleského**, advokáta se sídlem Staropramenná 17, Praha 5, správce konkursní podstaty úpadce FOCUS s. r. o. v likvidaci, IČ 49244671, se sídlem Sokolovská 140/325, Praha 8, zastoupeného JUDr. Milošem Hoškem, advokátem se sídlem Kladenská 5, Praha 6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2006, č. j. FŘ 4569/15/06, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2008, č. j. 11 Ca 212/2006 - 27,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 4. 2008, č. j. 11 Ca 212/2006 - 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím shora označeným žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8; jím tento správce daně zamítl žádost o vrácení přeplatku vzniklého na dani z příjmů právnických osob ve výši 239 579 Kč.

V odůvodnění zmíněného rozhodnutí žalovaný uvedl, že na majetek daňového subjektu (úpadce) byl s účinností ke dni 22. 3. 2005 prohlášen konkurs. Správce daně evidoval na účtu úpadce přeplatek na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997, současně však evidoval na dani z přidané hodnoty nedoplatek v celkové výši 2 729 590 Kč, a proto postupem podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) přeplatek ještě před prohlášením konkursu použil na částečnou úhradu vzniklého nedoplatku. Uhradil tak nedoplatek ještě před prohlášením konkursu - v okamžiku souběhu přeplatku a nedoplatku, tedy k 1. 4. 2000. Dne 9. 6. 2005 pak vydal správce daně rozhodnutí, kterým vyrozuměl žalobce o tomto úkonu, tedy o převedení přeplatku na úhradu nedoplatku vzniklého na dani z přidané hodnoty s datem úhrady 1. 4. 2000. Rozhodnutí bylo žalobci doručeno 15. 6. 2005, opravný prostředek (reklamací) žalobce nepodal. Proto žádosti o vrácení přeplatku, kterou žalobce podal dne 26. 8. 2005, nemohl správce daně vyhovět,

neboť již žádný přeplatek neevidoval. Nejednalo se proto o nepřipustné započtení přeplatku na nedoplatek úpadce v průběhu konkursu, ale o zákonný postup dle § 64 daňového řádu ještě před prohlášením konkursu na úpadcův majetek.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž odkázal na § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, podle kterého je započtení na majetek patřící do konkursní podstaty nepřipustné. Dále poukázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu a na nálezy Ústavního soudu, které se týkají uvedené problematiky. V petitu žaloby označil rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2006, č. j. FŘ 4569/15/06 (o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku), a zdůraznil, že požaduje jeho zrušení.

Městský soud v Praze se, s odvoláním na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 (jakož i na další - I. ÚS 544/02, III. ÚS 658/04), ztotožnil s argumenty žalobce a rozsudkem ze dne 30. dubna 2008 napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný (dále též stěžovatel) poté napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Uvedl, že v daném případě se jednalo o jeho zákonný a jediný možný postup, neboť provedl úhradu nedoplatku evidovaným přeplatkem úpadce na jiné dani a to vše ještě před prohlášením konkursu. Konkurs byl na majetek úpadce prohlášen usnesením Městského soudu v Praze ze dne 22. 3. 2005, č. j. 89 K 8/2005 - 15. Zdůraznil, že žalobci vznikl přeplatek na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999, vyměřen byl k 1. 4. 2000, a to ve výši 251 000 Kč. Protože správce daně k těmto dnem evidoval na dani z přidané hodnoty nedoplatek v celkové výši 2 729 590 Kč, měl povinnost postupovat podle § 64 odst. 4 daňového řádu a provést alespoň částečnou úhradu převedením přeplatku na nedoplatek. Nedoplatek na dani z přidané hodnoty vznikl ke dni 25. 2. 1999 a tímto dnem byl i splatný. Pohledávka tedy vznikla ještě před prohlášením konkursu. Rozhodnutí o převedení přeplatku na již existující nedoplatek žalobce nenapadl opravným prostředkem.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem městského soudu, že je nutno v daném případě respektovat názor Ústavního soudu, neboť ten řeší ve svých nálezech pouze situaci, která se týká započtení přeplatku na nedoplatky na dani, avšak až po prohlášení konkursu. V souzeném případě vznikl nedoplatek na dani (jak shora již uvedeno) dne 1. 4. 2000, a správce daně žalobce informoval o postupu podle § 64 daňového řádu (o započtení) rozhodnutím ze dne 9. 6. 2005. Skutečnost, že se tak stalo s delším časovým odstupem není na závadu, protože zákon sám žádnou lhůtu pro vyrozumění o tomto postupu správci daně nestanoví. Toto rozhodnutí ostatně žalobce nečinil předmětem žaloby, jak uvedl i městský soud.

Protože však již v době žádosti žalobce o vrácení přeplatku žádný přeplatek nebyl správcem daně evidován (ten byl již převeden na nedoplatek u jiné daně, o čemž byl žalobce zpraven, aniž by rozhodnutí opravným prostředkem zpochybnil), žádost rozhodnutím zamítl. Žalovaný tento postup správce daně shledal zákonným a žalobcovu odvolání nyní napadeným rozhodnutím zamítl.

Závěrem žalovaný zdůraznil, že k převedení přeplatku došlo před prohlášením konkursu na majetek úpadce a přes skutečnost, že žalobce byl o tomto postupu informován po prohlášení konkursu, nelze užít aplikaci § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu, jak to učinil městský soud s odkazem na nálezy Ústavního soudu. Připomněl, že do konkursu přihlásil pohledávku sníženou mj. i o částku, tvořící výši přeplatku, kterým nedoplatek snížil. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil.

Žalobce ve svém písemném vyjádření důvodnost kasační stížnosti odmítl a zcela se ztotožnil s názorem městského soudu. Upozornil na rozhodnutí Nejvyššího soudu k této problematice sp. zn. 29 Odo 532/2001 a sp. zn. 29 Odo 95/2000, v nichž Nejvyšší soud vyjádřil názor, že není rozhodné, že se pohledávky vzájemně střetnou před prohlášením konkursu, ale podstatné je, že za trvání konkursu nesmí být (byť dříve vzniklý) přeplatek použit na úhradu nedoplatku. Uspokojit pohledávku nelze jinak, nežli prostřednictvím rozvrhového usnesení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost důvodnou.

Předestřeným právním sporem zde je otázka zákonnosti postupu správce daně při rozhodování o vrácení přeplatku na dani, který vznikl ještě před prohlášením konkursu, přičemž správce daně o převedení tohoto přeplatku na nedoplatek na jiné dani rozhodl po prohlášení konkursu.

V úvodu je nutno uvést, že právní otázka, týkající se rozhodování o převedení přeplatku na nedoplatky, vzniklé u jiných daní byla v minulosti předmětem výkladových nejasností, nicméně již byla definitivně vyřešena Ústavním soudem, a to jeho nálezem ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 <http://nalus.usoud.cz>, z něhož v souzené věci vycházel i městský soud, když argumentační část rozsudku založil na jeho citaci. *Ratio decidendi* předmětného nálezu vycházející ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva je možno shrnout tak, že „*ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřipustnost 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.*“ Pro úplnost je vhodné dodat, že citovaný nálezn není ojedinělý, nýbrž je součástí ustálené judikatury Ústavního soudu k této právní otázce (viz též např. nálezy, všechny na <http://nalus.usoud.cz>, ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05, nebo ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02; ke vztahu judikatury Ústavního soudu a stanovisek Nejvyššího správního soudu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, a ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004 - 50, www.nssoud.cz).

V souzené věci však žalovaný nezmiňuje přednost postupů v daňovém řízení před postupy, upravenými v zákoně o konkursu a vyrovnání. Zdůrazňuje jen, že městský soud zcela pominul odlišnost situace spočívající v tom, že jak přeplatek, tak i nedoplatek vznikly na účtech úpadce ještě před prohlášením konkursu a proto byl správce daně nejen oprávněn, ale povinen postupovat podle § 64 daňového řádu. Tento postup (automatické započtení přeplatku na nedoplatek téhož daňového subjektu) plyne, dle názoru žalovaného, přímo ze zákona a žalovaný je přesvědčen, že oznámil-li žalobci rozhodnutím, vydaným po prohlášení konkursu - v průběhu roku 2005, že již v roce 2000 postupoval podle § 64 daňového řádu a tehdy vzniklý přeplatek na dani z příjmů právnických osob převedl na nedoplatek vzniklý na dani z přidané hodnoty, byl tento jeho postup souladný se zákonem a neodporoval zmíněné judikatuře Ústavního soudu.

K této pasáži kasační stížnosti má Nejvyšší správní soud výhrady, které však nemohou mít dopad (z důvodů níže vyložených) do právního posouzení věci. Je sice nepochybné, že vznikne-li (před prohlášením konkursu) daňovému subjektu přeplatek na některé z daní, zkoumá správce daně, zda-li neeviduje u téhož daňového subjektu nedoplatek u téže, popřípadě u jiné z daní. Postupuje tak v souladu s § 64 odst. 2 daňového řádu a zjistí-li, že taková situace nastala, je povinen přeplatek převést na úhradu nedoplatku. O převedení přeplatku na nedoplatek

se daňový subjekt vyrozumí. V souzeném případě správce daně vydal rozhodnutí o převedení přeplatku, který vznikl již v roce 2000 až v roce 2005. Takový postup je však nepřijatelný. Každý správní akt, coby projev vůle správního orgánu je platný, je-li projeven navenek vůči adresátům. Až od toho okamžiku totiž nastávají účinky právní regulace vztahů a od okamžiku jeho platnosti je jím také správní orgán sám vázán (*viz např. Hendrych a kol. Správní právo, obecná část, 5. vydání C. H. BECK, str. 141*). Pokud by tedy správce daně vydal rozhodnutí o převedení přeplatku na nedoplatek u jiné daně ještě před prohlášením konkursu, byl by takový jeho postup souladný se zákonem. Pokud tak však učinil až po prohlášení konkursu, byl jeho postup nezákonný. Uvedený závěr však nemá na souzenou věc vliv, neboť žalobce učinil předmětem sporu rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl žalobcovu odvolání proti rozhodnutí správce daně o nevrácení přeplatku, nikoliv o jeho převedení na nedoplatek.

Správní orgán zamítl žádost o vrácení přeplatku, neboť přeplatek ke dni vydání tohoto rozhodnutí již na žádném z daňových účtů úpadce neexistoval, nebyl evidován. To vše proto, že předchozím rozhodnutím (ze dne 9. 6. 2005, č. j. 156546/05/008511/5914) správce daně žalobci oznámil, že zmíněný přeplatek je převeden na nedoplatek u jiné daně. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 15. 6. 2005. Přes poučení o možnosti obrany - podání opravného prostředku (reklamacie), žalobce opravný prostředek proti němu nepodal (místo toho požádal o vrácení přeplatku) a rozhodnutí tak nabylo právní moci dne 16. 7. 2005. Pravomocným rozhodnutím je pak vázán nejen žalobce, ale rovněž i žalovaný sám.

Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno ve shodě s § 64 odst. 4 daňového řádu. Žalobce požádal o vrácení přeplatku přípisem ze dne 23. 8. 2005, který správce daně obdržel dne 26. 8. 2005. O této žádosti pak rozhodl dne 7. 11. 2005 rozhodnutím č. j. 253696/05/008511/5914.

Podle § 64 odst. 4 daňového řádu, 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. Nemá-li daňový dlužník 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.

Zkoumá-li správce daně podmínky pro vrácení přeplatku, zkoumá nejprve, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl a zda-li jej na některé z daní eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s ním; zkoumá totiž nejprve, zda neeviduje on sám, nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je oprávněn takový vratitelný přeplatek vydat, vrátit. Pokud však dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne. Tak tomu bylo i v tomto případě.

Soud však vykročil při přezkoumání žalobou výslovně napadeného rozhodnutí chybnou cestou, byť s jeho závěry, týkajícími se zákazu zápočtu pohledávek v průběhu konkursu lze souhlasit. To ovšem pouze za situace, kdy by žalobce brojil proti rozhodnutí o převedení přeplatku na nedoplatek vzniklý na jiné dani (za situace, kdy oba vznikly sice před prohlášením konkursu, správní orgány však o nich rozhodly až poté, co byl na majetek úpadce konkurs prohlášen). Žalobce však (ač sám právně vzdělán, nadto zastoupen ještě advokátem) nebrojil proti tomuto rozhodnutí řádným opravným prostředkem (reklamací) ani žalobou. Rozhodnutí tak nabylo právní moci v nezměněném stavu a žalovaný nemohl jinak, než z takového rozhodnutí, ač o jeho zákonnosti lze pro pádné argumenty pochybovat, vycházet a konstatovat,

že ke dni žalobcovy žádosti neexistoval žádný vratitelný přeplatek. O jeho převedení na existující nedoplatek bylo totiž, jak shora uvedeno, již předtím pravomocně rozhodnuto.

Nejvyšší správní soud tedy shledal stěžovatelovy námitky důvodnými. V dalším řízení je soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Městský soud tedy podrobí zkoumání žalobou napadeného rozhodnutí (o zamítnutí vrácení přeplatku) z naznačeného zorného úhlu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. srpna 2008

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu