



**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. K., zastoupeného JUDr. Vlastimilem Roubalem, advokátem se sídlem Přerov, Žerotínovo nám. 15, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě, Ostrava, Na Jízdárně 3, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 4. 2004, čj. 22 Ca 411/2003 - 22,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 2150 Kč a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

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 Ostravě, kterým byla zrušena rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2003, čj. 13633/150/2002, ze dne 13. 10. 2003, čj. 12466/120/2002 a ze dne 21. 11. 2003, čj. 13211/120/2003 s tím, že se tyto věci vracejí žalovanému k dalšímu řízení. Těmito správními rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu o zamítnutí žádostí o vrácení přeplatků na daních (§ 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – dále též „daňový řád“).

Stěžovatel v kasační stížnosti se dovolává důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a uvádí následující.

Krajský soud vytýká stěžovateli, že postupoval v rozporu s ustanovením § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, v platném znění (dále též zákon o konkursu), protože toto ustanovení od okamžiku prohlášení konkursu prohlašuje za nepřípustné započtení na majetek patřící do konkursní podstaty. Dle názoru krajského soudu toto platí i pro daňové pohledávky, neboť úpadce má nárok na vrácení přeplatku za svým dlužníkem reprezentovaným státem, přičemž i tyto pohledávky jsou součástí konkursní podstaty. Odůvodnění napadeného rozsudku odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 19. 9. 2001, sp. zn. 29 Odo 532/2001.

Toto posouzení právní otázky považuje stěžovatel za nesprávné. Především dovozuje, že zákon o konkursu není ve vztahu k daňovému řádu *lex specialis*, neboť uvedené zákony neupravují stejnou oblast právních vztahů. První z nich je právním předpisem soukromoprávním a jeho účelem je uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku, zatímco druhý z nich je právním předpisem veřejnoprávním a upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně tvořící příjmy státního rozpočtu, územních rozpočtů a státních fondů nebo národního fondu. Jelikož se jedná o právní normy mající stejnou právní sílu v rámci tzv. hierarchie právních norem, nelze vůbec uvažovat o tom, že by jedna z těchto norem měla mít bez výslovné zákonné úpravy přednost.

Zákon o konkursu je právním předpisem soukromého práva, a stejný charakter má nepochybně i institut započtení upravený v občanském zákoníku. Základním předpokladem započtení je existence závazkového právního vztahu, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění (pohledávka) od dlužníka a dlužníkovi vzniká povinnost splnit závazek (§ 488 občanského zákoníku). Pro obchodní vztahy je pak právní úprava obsažena v § 358 až § 364 obchodního zákoníku. Započtení vzájemné pohledávky (kompenzace) má za následek zánik proti sobě stojících pohledávek věřitele a dlužníka, kteří jsou vůči sobě v tomto postavení zároveň dlužníkem a věřitelem. Zánik pohledávek na základě kompenzačního projevu vůle nastává se zpětnou účinností (*ex tunc*), a to ke dni, kdy se pohledávky setkaly (§ 580 občanského zákoníku).

Nepřípustnost a nemožnost započtení je stanovena obecně v § 581 odst. 1 a 2 občanského zákoníku, ale mimo to také v § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu jako jeden z účinků prohlášení konkursu. V citovaném ustanovení je vyslovena nepřípustnost započtení na majetek patřící do podstaty.

Daňovým právem v subjektivním smyslu je oprávnění vyvozené ze státní moci požadovat od daňových subjektů daně a činit potřebná oprávnění k ochraně své pohledávky. Toto právo státu je právem obligačním. Daňové právo v tomto smyslu je právo na pohledávku. Mezi státem jako věřitelem a poplatníkem jako dlužníkem je podobný poměr jako mezi věřitelem a dlužníkem práva soukromého, ale pohledávka daňová se podstatně liší od pohledávky soukromoprávní, a to důvodem právním, neboť pouze zákon stanoví skutečnosti, na jejichž základě vzniká v konkrétním případě právní vztah. Daňová pohledávka přísluší státu a k jejímu plnění je povinen ten subjekt, ať už fyzická nebo právnická osoba, kterou zákon za daňový subjekt označí.

Takto vzniklý obligační vztah má veřejnoprávní charakter, a je pro něj charakteristická nadřazenost orgánu veřejné moci. Veřejnou mocí, podle definice Ústavního soudu ČSFR, na niž odkazuje i Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 229/98, je potom taková moc, která autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech subjektů, ať již přímo nebo zprostředkovaně. Subjekt, o jehož právech nebo povinnostech orgán veřejné moci rozhoduje, není s tímto orgánem v rovnoprávním postavení a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu.

Daňová povinnost je potom pouze platební povinností daňového subjektu, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů na úhradu celospolečenských potřeb, aniž by přitom poskytoval daňovým subjektům ekvivalentní protiplnění.

Povaha daňového závazku se tedy od občanskoprávního závazku zásadně liší. Úprava zániku daňového závazku, jak je obsažena v občanském právu, ve finančním právu chybí a použití analogie občanského práva s ohledem na nedostatek právní úpravy v normách práva finančního týkající se zániku veřejnoprávních obligací je s ohledem na postavení územních finančních orgánů a na cíle a zásady daňového řízení nepřijatelná.

Pro postup stěžovatele v daňovém řízení není relevantní otázka soukromoprávní úpravy vztahů jednotlivých subjektů práva, ale úprava veřejnoprávní, kterou je jako orgán veřejné moci vázán. Proto také otázka, zda žalobce má či nemá právo na vrácení přeplatku, může být posuzována a rozhodována jen podle hledisek a norem veřejnoprávních, nikoli podle právních předpisů upravujících vztahy soukromoprávní.

V daňovém řízení postupuje správce daně v souladu se zákonem o správě daní a poplatků a stejný postup uplatní i u subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, protože daňové řízení se prohlášením konkursu nepřerušuje (§ 40 odst. 11 věta druhá daňového řádu).

Eviduje-li správce daně podle § 62 daňového řádu na některém z osobních účtů daňového subjektu přeplatek daně, musí jej použít způsobem taxativně stanoveným v § 64 odst. 2 až 6 téhož zákona. Daňový přeplatek lze vrátit daňovému subjektu jen za předpokladu, že na žádném z jeho osobních účtů není evidován žádným správcem daně nedoplatek na dani a prohlášení konkursu je v této souvislosti skutečností právně bezvýznamnou. Postupuje-li správce daně i ve vztahu k daňovému subjektu poté, co byl na jeho majetek prohlášen konkurs podle § 64 daňového řádu, není to v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu, neboť se nejedná o nepřijatelnou kompenzaci. Daňovou pohledávkou daňového subjektu vůči státu může být jen daňový přeplatek, který převyšuje případný daňový nedoplatek.

Při posuzování předmětné otázky nemůže rovněž obstát argumentace, že nárok na vrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem, jímž je stát, a je tedy majetkem, který ke dni vyhlášení konkursu patřil do konkursní podstaty. Podle § 6 odst. 2 zákona o konkursu se konkurs týká majetku, který patřil dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého za konkursu nabyl. Tento majetek podle odstavce 1 tohoto ustanovení tvoří konkursní podstatu.

Majetkem ve smyslu tohoto ustanovení jsou práva nebo jiné majetkové hodnoty, které jsou předmětem občanskoprávních vztahů podle § 118 občanského zákoníku. Uvedené vyplývá z cíle konkursu, tak jak je definován v § 2 odst. 3 zákona o konkursu, tedy z poměrného uspokojení věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu, k čemuž je nutné převést konkursní podstatu na peníze, tzn. zpeněžit majetek náležící do konkursní podstaty způsobem uvedeným v § 27 a § 27a téhož zákona, který předpokládá, že daný majetek může být předmětem občanskoprávních vztahů.

V případě přeplatku se jedná o institut finančního práva vznikající v daňovém řízení u daňového subjektu, a je podle daňového řádu zákonodárcem koncipován jako platba daně, kterou správce daně použije buď na úhradu daňových povinností v pořadí uvedeném v § 59 odst. 5 daňového řádu, anebo v případě, kdy daňový přeplatek ve smyslu § 64 odst. 1 daňového řádu vznikl, použije jej správce daně na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo na úhradu daňového nedoplatku téhož dlužníka u jiného správce daně za dodržení postupu upraveného v odstavci 2 tohoto ustanovení.

Z toho vyplývá, že vyměřený přeplatek nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů (nelze jej postoupit, zřídit k němu zástavní právo, nemůže být předmětem exekuce podle § 312 a násl. občanského soudního řádu, nelze proti němu započítat jinou pohledávku). Není tedy pohledávkou daňového subjektu vůči správci daně ve smyslu občanskoprávní úpravy a nemůže být zahrnut do soupisu konkursní podstaty, protože by se jednalo o neopodstatněný zásah do veřejnoprávního daňového řízení, o zákonem nedovolené rozšiřování konkursní podstaty na úkor příjmů státního rozpočtu.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl zejména následující:

Ustanovení § 64 odst. 2 daňového řádu vykazuje znaky institutu započtení jako zákonem stanovený způsob zániku vzájemných pohledávek věřitele – České republiky a dlužníka - daňového subjektu - cestou jednostranného právního úkonu věřitele, adresovaného daňovému dlužníkovi. Pro posouzení vzájemného vztahu zákona o konkursu a daňového řádu je určující účel zákona o konkursu, kterým nepochybně je uspořádání majetkových poměrů dlužníka a jehož cílem je dosažení poměrného uspokojení věřitelů úpadce z majetku tvořícího konkursní podstatu. Veškeré pohledávky za úpadcem je tak možno uspokojit jen v rámci konkursu, což se mimo jiné projevuje vyslovením zákazu započtení. Existence pohledávky a její případná výše musí být náležitě zjištěny a proto zákon o konkursu dovoluje vést o těchto pohledávkách řízení. Pokud tedy daňový řád v § 40 odst. 11 stanoví, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje, činí tak proto, aby byl vytvořen prostor pro zjištění pohledávky a její výše, která se následně v konkursu uspokojí. Veřejný zájem na vybírání daní zohledňuje zákon o konkursu tím, že daňové pohledávky prohlašuje za přednostní a uspokojuje je před pohledávkami „obyčejnými“. Podle názoru žalobce se proto po prohlášení konkursu na majetek daňového dlužníka – úpadce vztahuje jeho účinek spočívající v nepřipustnosti započtení na majetek patřící do podstaty úpadci i na správce daně a neexistuje tak zákonný důvod pro převedení přeplatku na dani na úhradu nedoplatku jiné daně úpadce postupem podle § 64 daňového řádu, opačný postup by byl v rozporu s Listinou základních práv a svobod čl. 2 odst. 2 resp. čl. 11.

Zásada, že právní norma speciální deroguje obecnou normu znamená vždy to, že pokud tutéž skutkovou podstatu v tomtéž právním řádu zároveň upravuje norma obecná a norma speciální, že má přednost norma speciální. Zákon o konkursu je zákonem upravujícím soukromoprávní vztahy a daňový řád upravuje veřejnoprávní vztahy, avšak určitá oblast vztahů je regulována oběma těmito předpisy, neboť oba tyto předpisy mocensky zasahují do majetkových poměrů dlužníka, příp. úpadce.

Zákon o konkursu je ve vztahu k daňovému řádu zákonem zvláštním, což mimo jiné vyplývá ze skutečnosti, že § 14 odst. 1 písm. c) zákona o konkursu specifikuje výjimky ze všeobecného dopadu účinků prohlášení konkursu ve vztahu k probíhajícím řízením. Specialita zákona o konkursu se ve vztahu k daňovému řádu projevuje například i tím, že daňové pohledávky vzniklé před prohlášením konkursu musí být (stejně jako jiné pohledávky) přihlášeny do konkursu a v konkursu je nelze zásadně uspokojit jinak, než prostřednictvím rozvrhového usnesení. Opačný výklad by vedl ke zvýhodňování jednoho typu věřitelů před ostatními věřiteli, neboť ostatní věřitelé nemohou po prohlášení konkursu své pohledávky vůči úpadci započítávat. Sama skutečnost, že důvod vzniku daňové pohledávky je odlišný od pohledávek vzniklých v dvoustranných úkonů, neznamená, že by se daňové pohledávky zásadně odlišovaly od pohledávek ostatních, neboť daňové pohledávky jsou uspokojovány jak v řízení konkursním tak i v řízení exekučním stejným způsobem jako ostatní pohledávky. Zcela nepochybně pak za situace, kdy správce daně použije přeplatek na dani v konkursním řízení na úhradu daňového nedoplatku, jde o nepřípustné započtení, a to na úkor ostatních konkursních věřitelů, kteří tuto možnost nemají. Podle § 40 odst. 11 daňového řádu se daňové řízení prohlášením konkursu skutečně nepřerušuje, uvedené má pro správce daně jediný dopad, spočívající v možnosti i po dobu konkursního řízení osvědčit, že jeho pohledávka se stala v průběhu konkursního řízení vykonatelnou, toto ustanovení však v žádném případě nelze vykládat tak, že § 14 zákona o konkursu nedopadá na daňové řízení upravené daňovým řádem.

Pokud stěžovatel argumentuje na podporu svého právního názoru argumentací § 581 a násl. občanského zákoníku, a tak dovozuje, že postup podle § 64 daňového řádu započtení není, žalobce tento jeho právní názor nesdílí, neboť se domnívá, že rozhodující pro posouzení, zda příslušný právní institut je „započtením“, je obsahové hledisko, nikoliv to, jak jiná právní norma tento termín „započtení“ popisuje.

Ze všech těchto důvodů žalobce navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

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.

Tento soud se v minulosti opakovaně zabýval právní otázkou vrácení daňového přeplatku daňovému subjektu po vyhlášení konkursu a to 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. čl. 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 však zásadním způsobem zpochybněna nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 (a nepřímo 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 nepřístupnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Jako takové má právo 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 jasné patrné, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných úvahách, které ústí v protikladná řešení. Nejvyšší správní soud proto musel vážít vzniklý nesoulad a jeho vliv na další rozhodovací praxi v obdobných případech a dospěl k závěru, že je třeba i při posouzení této věci vycházet ze stanoviska vyjádřeného v tomto nálezem Ústavního soudu. Proto Nejvyšší správní soud shledal právní posouzení krajského soudu správným a kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 (§ 120) s. ř. s. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci pak byla přiznána náhrada za právní zastoupení advokátem a to za dva úkony právní služby a náhradu hotových výdajů [§ 9 odst. 3 písm. b), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.] v celkové částce 2150 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. února 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu