ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci **žalobce JUDr. E. M.**, správce konkursní podstaty úpadce G. A. P., Č. L. s., s. r. o., proti **žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2002, č. j. FŘ - 4760/12/02, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 12. 2003, č. j. 38 Ca 694/2002-44

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2002, č. j. FŘ - 4760/12/02. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání úpadce zastoupeného žalobcem proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 19. 2. 2002, č. j. 51227/02/006512/4403, o vrácení přeplatku na srážkové dani z příjmu právnických osob ve výši 87.088 Kč.

V odůvodnění rozsudku soud uvedl zejména, že pro rozhodnutí ve věci bylo podstatné, že dne 19. 2. 1998 byl usnesením Krajského obchodního soudu v Praze prohlášen na majetek úpadce konkurs, přičemž 26. 4. 2001 usnesením Městského soudu v Praze došlo ke zrušení tohoto konkursu po splnění rozvrhového usnesení. Správci konkursní podstaty bylo uloženo, aby uzavřel účetní knihy, sestavil účetní uzávěrku a podal daňové přiznání a požádal o vyplacení srážkové daně. Správce konkursní podstaty podal pak 30. 11. 2001 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to za dobu trvání konkursu, tj. za období od 14. 2. 1998 do 26. 4. 2001, a vyměřením dne 22. 1. 2002 vznikl potom přeplatek

na uvedené dani. O vzniku přeplatku a současně o tom, že přeplatek byl převeden na úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty, byl žalobce vyrozuměn 6. 2. 2002. Finanční úřad pro Prahu 6 pak 19. 2. 2002 zamítl žádost o vrácení přeplatku na srážkové dani z příjmu s tím, že na dani z přidané hodnoty je evidován nedoplatek ve výši 1 300 000 Kč. Soud zdůraznil, že přeplatek na příjmové dani byl žalobci vyměřen po zrušení konkursu platebním výměrem k datu 21. 1. 2002, správce daně neměl jinou možnost, nežli postup podle § 64 odst. 2 až 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), tedy vzniklý přeplatek použít na úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty. Kdyby byl přeplatek vratitelný, byl by vrácen přímo úpadci. Soud dospěl k závěru, že vznikl nevratitelný přeplatek, neboť je nesporné, že žalobce měl u správce daně dluh na jiné dani a přeplatek tak mohl být použit na úhradu tohoto dluhu. Žalobu proto soud jako nedůvodnou zamítl.

V kasační stížnosti žalobce namítl, že soud dospěl k nesprávnému právnímu názoru, spočívajícímu v tom, že takovým jednostranným započtením na majetek patřící do konkursní podstaty postupoval žalovaný správně. Tento postup odporuje § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Žalobcem v kasační stížnosti uvedený důvod lze tak podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku soudem považuje žalovaný závěr soudu, že vznikne-li úpadci přeplatek, nesmí být za trvání konkursu, ani po jeho skončení použit k úhradě jiných daňových nedoplatků a správce daně tak nesmí postupovat podle § 64 daňového řádu.

Žalovaný ve svém podání pouze uvedl, že se ke kasační stížnosti nebude vyjadřovat, neboť svoje stanovisko již uvedl ve vyjádření k žalobě.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, v němž žalobce tvrdí, že soud nesprávně posoudil právní otázku možnosti postupu správce daně ve shodě s ustanovením § 64 daňového řádu, za situace, kdy byl na majetek úpadce (daňového subjektu) prohlášen konkurs, neboť ode dne prohlášení konkursu již není možné, aby úpadcovi věřitelé byli uspokojování z úpadcova majetku mimo konkurs.

Kasační stížnost však není důvodná.

Nejvyšší správní soud v této věci poukazuje zejména na stanovisko pléna tohoto soudu ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003, publikované pod č. 215/2004 Sb. NSS k výkladu vztahu § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, a k věci uvádí tyto podstatné skutečnosti:

Daňová povinnost je předně platební povinností daňového subjektu, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů na úhradu celospolečenských potřeb, aniž by přitom poskytoval daňovým subjektům odpovídající protiplnění. Tento právní vztah mezi státem a daňovým subjektem lze označit za závazek veřejnoprávního charakteru. Ústavní konformita tohoto právního názoru vyplývá i z rozhodovací činnosti Ústavního soudu. Např. v usnesení ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV.ÚS 499/98 Ústavní soud vyslovil, že placení daně nelze podřadit pod závazky ve smyslu soukromého práva, neboť pojmově placení daní znamená platbu ve prospěch státu na základě zákona, aniž by stát daňovému subjektu nabízel za úhradu daně poskytnutí určitého ekvivalentu, a z toho dovodil závěr, že daňová povinnost je zcela nepochybně povinností veřejného práva.

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 daňového řádu 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 daňového řádu).

Definice daňového přeplatku je obsažena v § 64 odst. 1 daňového řádu. V tomto ustanovení je vymezen daňový přeplatek jako částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Postup správce daně v situaci, že na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs, je upraven v § 40 odst. 11 daňového řádu, 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 o správě daní a poplatků a vystupuje vůči daňovému subjektu jako orgán veřejné moci vydávající autoritativní rozhodnutí.

Povinnost podání daňového přiznání za situace prohlášení či zrušení konkursu je upravena zvláštním způsobem v § 40 odst. 11 a 12 daňového řádu tak, že při prohlášení konkursu podle zvláštního předpisu je daňový subjekt povinen podat nejpozději do 30 dnů ode dne účinnosti prohlášení konkursu přiznání za uplynulou část zdaňovacího období. Při zrušení konkurzu podle zvláštního předpisu je daňový subjekt povinen podat do konce následujícího měsíce ode dne zrušení konkursu přiznání za období trvání konkursu. V daném případě měl žalobce povinnost po zrušení konkursu podat daňové přiznání za dobu jeho trvání, což také učinil, správce daně na základě podaného daňového přiznání mu vyměřil přeplatek na dani z příjmů. Protože však evidoval nedoplatky na jiné dani, neměl jinou možnost, než postup podle § 59 a § 64 daňového řádu.

Daň, tj. zákonem stanovenou platební povinnost, lze podle § 59 odst. 3 písm. e) daňového řádu platit i přeplatkem na jiné dani. Postupuje-li správce daně podle § 59 a § 64 daňového řádu 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 daňovém řádu, 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 nebo byl prohlášen konkurs.

Eviduje-li 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 daňového řádu. Ze žádného ustanovení daňového řádu 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 daňového řádu v rámci daňového řízení i 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.

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. Z uvedených důvodů byl závěr soudu, týkající se vrácení přeplatku za trvání nedoplatků na jiné dani, byl-li dříve na majetek úpadce prohlášen konkurs, správný. Postup

správce daně nemohl soud označit za nezákonný, postupoval-li při vracení přeplatku v souladu s podmínkami stanovenými daňovými předpisy.

Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 2. března 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu