



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Ing. J. H.**, správce konkursní podstaty úpadce Zemědělské obchodní družstvo Úslava se sídlem v Plánici, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství Plzeň**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 4. 2004, č. j. 30 Ca 144/2003 - 36,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 4. 2004, č. j. 30 Ca 144/2003 - 36 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo pro nezákonnost zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 8. 10. 2003, č. j. 5055/150/2003 a rozhodnutí Finančního úřadu v Horažďovicích ze dne 5. 3. 2003, č. j. 5560/03/134970/2009, a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Uvedeným rozhodnutím finančního úřadu nebyl žalobci vrácen přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 252 359 Kč a byl převeden podle § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků na konkrétně vypočtené nedoplatky. Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí finančního úřadu s odůvodněním, že je nutné respektovat ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků, že se nejedná o započtení, které ani zákon o správě daní a poplatků nezná, a kolizi mezi tímto zákonem a zákonem o konkursu a vyrovnání nelze řešit postupem daňovým zákonům odporujícím. Krajský soud v napadeném rozsudku v první řadě uvedl, že se jedná o rozhodnutí soudem přezkoumatelné a věcně shledal důvodnou námitku žalobce, že žalovaný postupoval

v rozporu se zákonem, který po prohlášení konkursu neumožňuje užití přeplatku k úhradě jiných daňových nedoplatků. Soud při vědomí názorové rozpornosti na řešení vztahu konkursního zákona a daňových předpisů vyslovil, že zákon o správě daní a poplatků upravuje pouze běžné situace, kdežto zákon o konkursu a vyrovnání situaci mimořádnou - tj. uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku. Proto je třeba po prohlášení konkursu zařadit daně a poplatky mezi pohledávky za podstatou s přednostním uspokojením v rozvrhu a nelze neoprávněně zvýhodnit stát oproti ostatním věřitelům připuštěním možnosti započtení daňového přeplatku na daňové nedoplatky.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že správce daně nemůže v daňovém řízení postupovat jinak, než jak mu ukládá zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Přeplatek je vratitelný pouze tehdy, nemá-li daňový subjekt nedoplatek na jiné dani a v daném případě tomu tak nebylo, proto musel být přeplatek podle § 64 cit. zákona převeden na nedoplatky. Stěžovatel je názoru, že zákon o konkursu a vyrovnání není zvláštním předpisem ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků, oba zákony podle něho mají stejnou právní sílu a každý z nich upravuje zcela jiný typ řízení. Stejně tak stěžovatel nesouhlasí s posouzením svého postupu jako skrytého započtení v konkursním řízení nepřípustného. Zákon o správě daní a poplatků institut započtení nezná a mezi správcem daně a daňovým subjektem ani neexistovaly vzájemné započitatelné pohledávky. Dále poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 10. 11. 1998, sp. zn. I. ÚS 229/98 zabývající se problematikou započtení v soukromosprávní a veřejnosprávní sféře. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku pro nezákonnost a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Současně navrhl přiznání odkladného účinku této kasační stížnosti.

Žalobce nevyužil možnosti vyjádření ke kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud v první řadě vážil nezbytnost rozhodnutí o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podle § 107 s. ř. s. a dospěl k závěru, že o něm není třeba rozhodovat tam, kde je o kasační stížnosti věcně rozhodováno bez prodlení, tedy ihned po jejím předložení Nejvyššímu správnímu soudu a nezbytném poučení účastníků řízení. Zrušením rozsudku krajského soudu se věc dostává do stadia před rozhodnutím o žalobě a tudíž nemohou ani nastat stěžovatelem tvrzené důsledky.

Stěžovatel kasační stížností namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Při posouzení správnosti právního posouzení městským soudem vycházel Nejvyšší správní soud ze stanoviska svého pléna ze dne 29. 4. 2004, 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. Podle tohoto stanoviska *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 stanovenými daňovými předpisy.*

Stanovisko stojí na tom, že 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. 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 dovedl 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 zákona o správě daní a poplatků 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 zákona o správě daní a poplatků).

Účelem konkursního řízení je uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku, a cílem je dosáhnout poměrného uspokojení věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu. Účastníci konkursního řízení jsou v rovném postavení.

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. Odlišnost úpravy vrácení vyměřeného nadměrného odpočtu a jiných daňových přeplatků však 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 vztahena 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, že na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs, je upraven v § 40 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků, 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.

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 o správě daní a poplatků platit i přeplatkem na jiné dani. Postupuje-li správce daně podle § 59 a § 64 zákona o správě daní a poplatků 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 o správě daní a poplatků, 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.

Správce daně vede pro každý daňový subjekt osobní účet, na kterém eviduje jeho daňové a platební povinnosti, jejich úhrady nebo zánik, aby tak měl přehled o jeho daňových nedoplatcích nebo vratitelném přeplatku. Vedení této evidence je podrobně upraveno v § 62 zákona o správě daní a poplatků. Tato evidence slouží správci daně k tomu, aby mohl provádět opatření potřebná ke správnému a úplnému splnění daňových povinností daňovým subjektem, jak je stanoveno v § 1 odst. 2 citovaného zákona. 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 zákona o správě daní a poplatků. Ze žádného ustanovení zákona

o správě daní a poplatků 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 o správě daní a poplatků 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.

Při posuzování předmětné otázky nemůže obstát argumentace, 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 o konkursu a vyrovnání se konkurs týká majetku, který patřil dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého za konkursu nabyl. Tento majetek podle odst. 1 citovaného ustanovení tvoří konkursní podstatu. Majetkem ve smyslu citovaného 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. Půjde 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 o konkursu a vyrovnání, tedy poměrnému uspokojení věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu, k čemuž je nutné převést konkursní podstatu na peníze, tzn. zpeněžit do konkursní podstaty náležející majetek způsobem uvedeným v § 27 a 27a citovaného zákona, který předpokládá, že předmětný majetek může být předmětem občanskoprávních vztahů. 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. o. s. ř., nelze proti němu započítat jinou pohledávku).

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 o konkursu a vyrovnání, 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 (*lex specialis derogat legi generali*), 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 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. V daném případě ovšem žalobní námitky nesměřovaly proti nesprávnému použití, žaloba stála jen na názoru, že finanční úřad nebyl oprávněn po prohlášení konkursu s přeplatkem jakkoliv nakládat. Postup správce daně nemůže ovšem soud označit za nezákonný, postupoval-li při vracení přeplatku v souladu s podmínkami stanovenými daňovými předpisy.

Nejvyšší správní soud proto shledal právní posouzení krajského soudu nesprávným a kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. naplněným.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná pro nesprávné posouzení právní otázky soudem, a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a to pro nezákonnost. Věc mu současně věc vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. 9. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu