

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 Ing. P. K.**, správce konkursní podstaty úpadce H. K. – I., zastoupeného JUDr. Ladislavou Indrovou, advokátkou se sídlem Malá 6, 301 12 Plzeň, proti **žalovanému Finančnímu úřadu v Horšovském Týně** se sídlem Domažlická 55, 346 01 Horšovský Týn, proti rozhodnutím ze dne 23. 6. 2003, č. j. 20387/03/119970/1601, a ze dne 2. 7. 2003, č. j. 21354/03/119970/1601, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 6. 2004, č. j. 30 Ca 125/2003-43,

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:

Rozhodnutím ze dne 16. 5. 2003, č. j. 17751/03/119970/1601, převedl žalovaný podle § 64 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“), žalobcův přeplatek na dani z přidané hodnoty vykázaný k témuž dni ve výši 1 054 788 Kč na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 647 945 Kč; rozhodnutím ze dne 23. 5. 2003, č. j. 18262/03/119970/1601, pak převedl týž přeplatek na úhradu nedoplatku daně z nemovitosti ve výši 1255 Kč.

Rozhodnutími ze dne 23. 6. 2003 a ze dne 2. 7. 2003 označenými v návětě zamítl žalovaný reklamace, jimiž žalobce napadl obě rozhodnutí o převedení přeplatku. Svůj postup

odůvodnil tak, že k datu vydání tohoto rozhodnutí nemohly být převáděné částky s ohledem na § 64 a § 40 odst. 11 daňového řádu posouzeny jako vratitelný přeplatek.

Žalobu proti rozhodnutím žalovaného zamítl Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 29. 6. 2004.

Žalobce (stěžovatel) podal proti tomuto rozhodnutí krajského soudu kasační stížnost, v níž jako kasační důvod uplatnil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“]. Stěžovatel trvá na tom, že i když se po prohlášení konkursu nepřerušuje daňové řízení, je nutno postupovat podle zákona o konkursu a vyrovnání jakožto předpisu speciálního: i přeplatek daně (resp. nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty) je totiž součástí konkursní podstaty. Postup podle § 64 odst. 2 daňového řádu je fakticky započtením na majetek patřící do konkursní podstaty, a je tak v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání; žalovaný jím navíc získal neoprávněnou výhodu ve vztahu k ostatním konkursním věřitelům, neboť si pohledávku vůči žalobci uhradil mimo konkursní jednání.

Rozhodnutí správního orgánu pak stěžovatel vytkl i nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]: správce daně totiž i po uhrazení daňového nedoplatku ve výši 647 945 Kč převáděl na další nedoplatek ve výši 1255 Kč přeplatek v původní výši, tj. 1 054 788 Kč, aniž z této částky odečetl nedoplatek již uhrazený. Dále správce daně pochybil tím, že jednotlivé částky uvedené v rozhodnutí o převedení přeplatku nejsou náležitě specifikovány.

Z uvedených důvodů považuje stěžovatel napadený rozsudek za nezákonný a navrhl jeho zrušení.

Nejvyšší správní soud o věci uvážil takto:

Zásadní právní otázkou řešenou napadeným rozsudkem krajského soudu – totiž možností použít přeplatek na jedné dani na úhradu nedoplatku u jiné daně i po prohlášení konkursu na majetek daňového subjektu – se Nejvyšší správní soud již zabýval postupem dle ustanovení § 12 odst. 2 a § 19 odst. 2 s. ř. s. Plénum soudu zaujalo k této otázce v zájmu jednotného rozhodování soudů dne 29. 4. 2004 stanovisko, závazné pro jeho další činnost i pro činnost ostatních soudů v rámci výkonu správního soudnictví (viz č. 215/2004 Sb. NSS). Podstata tohoto stanoviska, jak je stručně shrnul krajský soud, 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 zejména na základě následujících úvah.

Daňová povinnost je platební povinností daňového subjektu, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů na úhradu celospolečenských potřeb, aniž přitom poskytuje 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 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).

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 – § 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. (k 1. 6. 1996), kterým byl mimo jiné změněn a doplněn § 14 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání, došlo k významnému rozšíření zákazu započtení s cílem zamezit zvýhodnění věřitelů, kteří mají vzájemné pohledávky s úpadcem.

Ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu definuje daňový přeplatek jako částku plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Postup správce daně v situaci, kdy na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs, je upraven v § 40 odst. 11 daňového řádu, podle nějž se daňové řízení prohlášením konkursu 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 a evidovat je, a to bez ohledu na účinky prohlášení konkursu, které se promítají v soukromoprávních vztazích. Správce daně je striktně vázán daňovým řádem a vystupuje vůči daňovému subjektu jako orgán veřejné moci vydávající vrchnostenská rozhodnutí.

Při souběhu konkursního a daňového řízení má správce daně dvojí postavení: jednak je správním orgánem vykonávajícím správu daně v rámci daňového řízení, které se nepřerušuje, a jednak je účastníkem 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) daňového řádu platit i přeplatkem na jiné dani. Postupuje-li správce daně podle ustanovení § 59 a § 64 daňového řádu 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 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 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 daňového řádu, 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 ustanovení § 64 odst. 2 daňového řádu. Ze žádného zákonného ustanovení nelze dovodit, že by se správce daně od povinnosti založené tímto ustanovením 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

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 přeplatek na dani, nejedná-li se o přeplatek vratitelný, nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu a být zahrnut 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 daňového řádu a zákona o konkursu a vyrovnání jako obecného a speciálního předpisu. Speciální úprava má přednost před právní úpravou obecnou; k tomu však 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 daňového řádu 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 daňového řádu, 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.

Žalobcovo tvrzení, že nadměrný odpočet je součástí konkursní podstaty, tedy nemíří na podstatu věci. Nadměrný odpočet, resp. daňový přeplatek, vskutku není z množiny majetku tvořícího konkursní podstatu pojmově vyloučen a správní orgán ani soud to nepopírají; aby však mohla částka odpovídající nadměrnému odpočtu v každém jednotlivém případě skutečně vrácena do konkursní podstaty, muselo by se jednat o částku vratitelnou, která je dána jen při neexistenci nedoplatku na jiné dani. Tak tomu však v projednávané věci nebylo. Soud v přezkumném řízení k žalobní námitce zjišťuje existenci vratitelného přeplatku; nezkoumá tedy pouze, zda správce daně takový přeplatek eviduje či nikoli, ale také zda správce daně s přeplatkem nakládal při úhradě nedoplatků v zákonných mezích. Soud nemůže označit postup správce daně za nezákonný, jestliže správce daně postupoval při vracení přeplatku v souladu s podmínkami stanovenými daňovými předpisy.

Co se pak týče namítaných vad rozhodnutí správce daně, i zde Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu. Je pravda, že nedoplatky uváděné v rozhodnutích o převedení přeplatku (resp. nadměrného odpočtu) byly specifikovány pouze druhem daně a svou výší, nikoli zdaňovacím obdobím, za něž byly vyměřeny; to však na zákonnost rozhodnutí nemělo žádný dopad. Převáděné částky byly dostatečně identifikovány v platebních výměrech předcházejících rozhodnutím o převedení přeplatku a i z dalšího průběhu správního řízení je ostatně zřejmé, že stěžovatel nebyl na pochybách ohledně přesného určení těchto částek.

Námitka, jíž stěžovatel poukazuje na nesrozumitelnost rozhodnutí o převedení přeplatku spočívající v nesprávném označení výše vzniklého nadměrného odpočtu, je rovněž nedůvodná. Uvádění totožné výše přeplatku i poté, co byla jeho část již převedena na úhradu jiného nedoplatku, je dáno zúčtovacími postupy správce daně, resp. nutnou prodlevou mezi bankovními operacemi a předložením dokladu o jejich provedení, a nesvědčí o pomýlení správce daně.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že Krajský soud v Plzni v napadeném rozsudku nepochybil; kasační stížnost je proto nedůvodná a Nejvyšší správní soud ji jako takovou zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 28. dubna 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu