

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 rozhodnutí ze dne 4. 8. 2003, č. j. 23572/03/119970/1601, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 6. 2004, č. j. 30 Ca 135/2003-41,

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 13. 6. 2003, č. j. 19822/03/119970/1601, 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 ke dni 13. 6. 2003 ve výši 392 004 Kč na úhradu zajištění daně a nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků.

Rozhodnutím ze dne 4. 8. 2003 zamítl žalovaný reklamaci, jíž žalobce napadl rozhodnutí o převedení přeplatku. Svůj postup odůvodnil tak, že k datu vydání tohoto rozhodnutí nemohla být převáděná částka s ohledem na § 64 a § 40 odst. 11 daňového řádu posouzena jako vratitelný přeplatek.

Žalobu proti rozhodnutí 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.

Pod tento kasační důvod spadá dále i námitka, podle níž nelze v průběhu konkursního řízení vydat zajišťovací příkaz. V průběhu konkursu je vyloučeno, aby byly nově vytvořeny podmínky pro oddělené uspokojení věřitelů nebo aby byl proveden výkon rozhodnutí; zajišťovací příkaz však nese znaky obou těchto institutů. Správci konkursní podstaty se jím totiž ukládá, aby plně uhradil pohledávku, která by měla být na základě přihlášky do konkursního řízení uhrazena pouze poměrně, což je v rozporu s účelem konkursního řízení.

Rozhodnutí správního orgánu pak stěžovatel vytkl i nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]: i když v okamžiku vydání rozhodnutí činil přeplatek 405 588 Kč, správce daně v rozhodnutí o přeplatku uváděl jako výši přeplatku částku 392 004 Kč (sníženou o vratitelný přeplatek ve výši 13 584 Kč, který v tentýž den poukázal na účet správce konkursní podstaty).

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:

Nejprve je třeba poznamenat, že v části zpochybňující možnost správce daně vydat zajišťovací příkaz je kasační stížnost nepřípustná: stěžovatel zde totiž založil svou námitku na důvodu, který neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). V žalobě se toliko zmínil o tom, že zajišťovací příkaz považuje za nezákonný a že jej napadl samostatnou žalobou; důvody tvrzené nezákonnosti nerozvedl, a tato zmínka tedy není žalobním bodem, jehož obsah by později mohl být uplatněn v kasační stížnosti.

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 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 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 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 rozhodnutí o převedení přeplatku, resp. v zajišťovacím příkazu, 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 přeplatku již sníženého o částku, která se až po úhradě všech nedoplatků vrací do konkursní podstaty, je dáno zúčtovacími postupy správce daně a nesvědčí o jeho pomýlení.

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