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. R. K.**, správce konkursní podstaty úpadce Z., s. r. o., zastoupeného JUDr. Tomášem Udržalem, advokátem se sídlem Smilova 386, 530 02 Pardubice, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové** se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2003, č. j. 31 Ca 111/2002-13,

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 17. 4. 2002, č. j. 12322/02/230970/6392, zamítl Finanční úřad v Novém Bydžově podle § 64 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“), žalobcovu žádost o vrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období září 1999, prosinec 2000 a leden 2001 v celkové výši 8387 Kč. Své rozhodnutí odůvodnil tak, že vyměřený nadměrný odpočet za uvedená období byl již použit na úhradu nedoplatku evidovaného na DPH, a ke dni podání žádosti tak správce daně neevidoval na žalobcově osobním daňovém účtu vratitelný přeplatek, který by byl povinen vrátit podle § 37a odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Žalobce napadl toto rozhodnutí odvoláním, které však žalovaný zamítl svým rozhodnutím ze dne 4. 6. 2002, č. j. 3012/150/2002-ŠM; dospěl totiž k závěru, že ani prohlášení konkursu na daňový subjekt nemůže nic změnit na postupu správce daně při nakládání s nadměrným odpočtem. K vrácení nadměrného odpočtu nestačí pouze jeho existence: je totiž nutné, aby v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vznikl vratitelný přeplatek. Žalobce podle žalovaného zaměňuje dva odlišné pojmy a dožaduje se vrácení nadměrného odpočtu, které je však podmíněno vznikem vratitelného přeplatku. V souladu s § 40 odst. 11 daňového řádu se daňové řízení prohlášením konkursu nepřerušuje; pokud má tedy plátce neuhrazenou daňovou povinnost, je správce daně oprávněn použít na úhradu daně vyměřený nadměrný odpočet. Uhrazením této daně nedochází ke zvýhodňování věřitele, nýbrž k opožděnému odvedení daně, kterou měl plátce odvést státu.

Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 10. 2003. Žalobce tvrdil, že žalovaný porušil ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, podle nějž není přípustné započtení na majetek patřící do konkursní podstaty, a že úhrada daňových nedoplatků z majetku patřícího do konkursní podstaty je nepřípustným zvýhodněním konkursního věřitele. Soud mu však nepřisvědčil: zákon o konkursu a vyrovnání není jakožto soukromoprávní předpis *lex specialis* k daňovému řádu. Daňový závazek může při vzniku přeplatku zaniknout kompenzací; je-li však na některém z osobních účtů daňového dlužníka evidován nedoplatek na dani, je správce daně povinen použít daňový přeplatek na úhradu takového nedoplatku bez ohledu na to, že na majetek daňového dlužníka byl prohlášen konkurs. Nárok na vrácení nadměrného odpočtu DPH není podle soudu pohledávkou úpadce za státem coby dlužníkem a přeplatek na dani nelze považovat za majetek, který ke dni prohlášení konkursu patřil do konkursní podstaty. Konkurs se vztahuje jen na takové věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které jsou způsobilé být předmětem občanskoprávních vztahů, a které lze tedy zpeněžit; nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty však takovou povahu nemá. Správce konkursní podstaty jej proto nemůže zahrnout do soupisu konkursní podstaty podle § 18 zákona o konkursu a vyrovnání: jednalo by se o neopodstatněný zásah do veřejnoprávního daňového řízení a o zákonem nedovolené rozšiřování konkursní podstaty na úkor příjmů státního rozpočtu. To platí tím spíše, že nárok na nadměrný odpočet DPH jakožto daně nepřímé je hrazen ze státního rozpočtu a je kryt daňovou povinností jiných plátců daně.

Žalobce (dále též „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 upozornil na to, že soud dal ve svém rozhodnutí přednost daňovému řádu před zákonem o konkursu a vyrovnání; takto však nelze postupovat, neboť správce daně je povinen přihlásit svou daňovou pohledávku do konkursního řízení jako každý jiný věřitel a poté mu náleží uspokojení z rozvrhu konkursní podstaty, do níž náleží i přeplatky na dani, resp. vrácené nadměrné odpočty DPH. V opačném případě by správce daně získával zcela mimořádné postavení mezi všemi ostatními konkursními věřiteli. Taková nerovnost účastníků řízení by byla v rozporu s Ústavou ČR. Je sice pravda, že daňové řízení se podle § 40 odst. 11 daňového řádu nepřerušuje; toto ustanovení se však týká podávání daňového přiznání a stěžovatel podle něj postupoval, ovšem vrácení nadměrného odpočtu se nedomohl. Vyčíslený odpočet nelze automaticky započíst na úhradu jiné daně: tomu: brání § 14 zákona o konkursu a vyrovnání, neboť i správce daně je účastníkem konkursního řízení.

Stěžovatel dále poukázal na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 9. 2001, 29 Odo 532/2001: podle něj nemůže správce daně započítávat své vlastní pohledávky proti majetku náležejícímu do konkursní podstaty. Jelikož nárok na vrácení nadměrného

odpočtu je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem a úpadcovy pohledávky jsou součástí majetku konkursní podstaty, je stát, resp. správce daně, coby dlužník povinen vrátit příslušnou částku do konkursní podstaty. Postup podle § 64 daňového řádu by za trvání konkursu byl nepřípustným započtením.

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 (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 dospělo plénum zejména na základě následujících úvah, z nichž soud vychází i v posuzované věci.

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 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 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.

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.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že Krajský soud v Hradci Králové v napadeném rozsudku nepochybil; kasační stížnost je proto nedůvodná.

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 12. 1. 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu