

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. I. Ch.**, správce konkursní podstaty úpadce Z. „P.“, v likvidaci, proti **žalovanému Finančnímu úřadu v Horažďovicích**, se sídlem Horažďovice, Blatenská 1081, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2003, č. j. 1325/03/134970/0973, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2004, č. j. 30 Ca 34/2003-21,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 3. 2004, č. j. 30 Ca 34/2003-21, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalovaný“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byla zrušena pro nezákonnost rozhodnutí Finančního úřadu v Horažďovicích ze dne 22. 1. 2003, č. j. 1325/03/134970/0973 a ze dne 10. 12. 2002, č. j. 23830/02/134970/2009, a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

V odůvodnění rozsudku soud uvedl zejména, že podle ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb. o konkursu a vyrovnání má prohlášení konkursu na majetek dlužníka ten účinek, že započtení na majetek patřící do konkursní podstaty není přípustné. To platí i pro daňové pohledávky. Vznikne-li úpadci přeplatek na dani z přidané hodnoty, nesmí být za trvání konkursu použit k úhradě jiných daňových nedoplatků, i když by to mimo konkurs bylo podle ust. § 64 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále i „daňového řádu“) možné, neboť by se jednalo o nepřípustné započtení. Z uvedeného důvodu soud napadená

rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost podle ustanovení § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V kasační stížnosti žalovaný namítl, že Krajský soud v Plzni nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení, důvodem pro podání kasační stížnosti je tedy důvod uvedený v ust. § 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 použit k úhradě jiných daňových nedoplatků a správce daně tak nesmí postupovat podle § 64 daňového řádu.

Žalovaný v obsáhlé kasační stížnosti uvedl, že zákon o konkursu a vyrovnání je právním předpisem práva soukromého a stejný charakter má i institut započtení upravený v občanském zákoníku. Základním předpokladem započtení je existence závazkového vztahu, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění od dlužníka a dlužníkovi vzniká povinnost splnit závazek. Započtení vzájemné pohledávky má za následek zánik proti sobě stojících pohledávek věřitele a dlužníka. Úprava postupu podle § 64 daňového řádu má však charakter veřejnoprávní, pro něhož je charakteristická nadřazenost moci veřejné.

Eviduje-li správce daně na některém z osobních účtů daňového subjektu přeplatek daně, musí jej použít způsobem taxativně vymezeným v ustanovení § 64 odst. 2 až 6 daňového řádu. Znamená to, že lze vrátit daňový přeplatek daňovému subjektu pouze za situace, že na žádném z jeho osobních účtů není evidován žádným správcem nedoplatek na dani a prohlášení konkursu je v této souvislosti skutečností právně bezvýznamnou. Přeplatek na dani není, za současné existence daňových nedoplatků, předmětem občanskoprávních vztahů, nenáleží tedy do majetku tvořícího konkursní podstatu. Z žádného ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání rovněž neplyne upřednostnění tohoto zákona před postupem dle veřejnoprávní normy - daňového řádu. Z uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek napadený kasační stížností, věc vrátil soudu k dalšímu řízení a přiznal této kasační stížnosti odkladný účinek.

Žalobce ke kasační stížnosti vyjádření nepodal.

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; jinými slovy, vznikne-li úpadci přeplatek na dani z přidané hodnoty, nesmí být za trvání konkursu použit k úhradě jiných daňových nedoplatků, správce daně tak nesmí postupovat podle § 64 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost je 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 o věci uvážil takto:

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 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.

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) 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 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 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.

Přeplatek na dani, nejedná-li se o přeplatek vratitelný, však 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.

Postup správce daně není nezákonný, postupuje-li při vracení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení stanovenými daňovými předpisy.

Soud tak v přezkumném řízení k žalobní námitce zjišťuje existenci vratitelného 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. Postup správce daně nemůže soud označit za nezákonný, postupoval-li při vracení přeplatku v souladu s podmínkami stanovenými daňovými předpisy.

Krajský soud pochybil při posouzení uvedené právní otázky, kasační stížnost je důvodná, a proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení je soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Za této procesní situace, kdy Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti rozhodl neprodleně po jejím obdržení a po nezbytném poučení účastníků řízení o složení senátu,

se z důvodu nadbytečnosti již samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Plzni v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 5. ledna 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu