

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jiřího Vyvadila a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě - Moravská Ostrava a Přívoz, Na Jízdárně 3, za účasti **Bc. J. H.**, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 4. 2004, č. j. 22 Ca 402/2003 – 28,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 4. 2004, č. j. 22 Ca 402/2003 – 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 4. 2004, č. j. 22 Ca 402/2003 – 28, byla pro nezákonnost zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 8. 10. 2003, č. j. 9241/120/2003 a ze dne 24. 10. 2003, č. j. 11/150/2003, kterými byla zamítnuta odvolání Bc. J. H. (dále jen „účastník“) proti rozhodnutím Finančního úřadu v Opavě ze dne 18. 4. 2003, č. j. 92848/03/384911/6780, jímž byla zamítnuta žádost účastníka o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za rok 2002 ve výši 109 844 Kč a ze dne 12. 9. 2002, č. j. 161048/02/384911/6780, jímž byla zamítnuta žádost účastníka o vrácení nadměrného odpočtu jako přeplatku na dani z přidané hodnoty v celkové částce 52 649 Kč, a věc byla vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud uvedl, že vznikl-li úpadci nárok na vrácení přeplatku na dani, nelze tento přeplatek za trvání konkursu použít k úhradě daňových nedoplatků poplatníka na jiných daních. Nárok na vrácení přeplatku na dani je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem, jímž je v tomto případě stát reprezentovaný správcem daně a pohledávky úpadce jsou ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen

„zákon o konkursu a vyrovnání“) součástí konkursní podstaty. Stát jako úpadcův dlužník je proto povinen vrátit příslušnou částku do konkursní podstaty. Vzniklý přeplatek na dani z příjmů právnických osob a na dani z přidané hodnoty proto nebyl správce daně v daném případě oprávněn po prohlášení konkursu postupem podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) převést na úhradu nedoplatků úpadce u jiných daní, neboť takový postup je v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání. Krajský soud se v této otázce ztotožnil s právním názorem Nejvyššího soudu vyjádřeným v usnesení ze dne 19. 9. 2001, sp. zn. 29 Odo 532/2001.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel uvedl s poukazem na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., že podle jeho názoru pochybil krajský soud při právním hodnocení dané věci. Namítal, že zákon o konkursu a vyrovnání není ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků lex specialis, neboť uvedené zákony neupravují stejnou oblast právních vztahů. Povaha daňového závazku se od občanskoprávního závazku zásadně liší. V daňovém řízení postupuje správce daně v souladu se zákonem o správě daní a poplatků a stejný postup uplatní i u subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, protože daňové řízení se prohlášením konkursu nepřerušuje. Postupuje-li správce daně ve vztahu k daňovému subjektu podle § 64 zákona o správě daní a poplatků poté, co byl na jeho majetek prohlášen konkurs, není to v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, neboť se nejedná o nepřípustnou kompenzaci. Vyměřený přeplatek na dani nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů, není tedy pohledávkou daňového subjektu vůči správci daně ve smyslu občanskoprávní úpravy a nemůže být zahrnut do soupisu konkursní podstaty, protože by se jednalo o neopodstatněný zásah do veřejnoprávního daňového řízení, o zákonem nepovolené rozšiřování konkursní podstaty na úkor příjmů státního rozpočtu. Závěrem poukázal na to, že usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Odo 532/2001, na které je odkazováno v odůvodnění napadeného rozsudku, mělo charakter procesního rozhodnutí dotýkajícího se nedostatku soudní pravomoci, a tak byl právní názor ohledně problematiky přeplatku a jeho vrácení do konkursní podstaty či naopak jeho použití na úhradu daňových nedoplatků formulován jen okrajově. Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen.

Účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti především poukázal na to, že krajský soud již na napadeném rozsudku vyznačil právní moc, a proto z opatrnosti žádal, aby se Nejvyšší správní soud zabýval tím, není-li kasační stížnost podána po lhůtě. S kasační stížností vyjádřil nesouhlas, neboť názor stěžovatele odporuje obecnému principu uplatňovanému v zákoně o konkursu a vyrovnání, a to poměrnému uspokojení věřitelů z konkursní podstaty, což je i výnos podstaty po prohlášení konkursu z hospodářských operací úpadce. Proto krajský soud podle názoru účastníka rozhodl podle práva a v rámci správného uvažování. Názor stěžovatele, že nadměrný odpočet nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů, konkrétně exekuce, je již překonán rozsudkem Nejvyššího soudu sp. zn. 12 Co 377/2003, což nemá s tímto případem nic společného, snad jen účastník dokazuje, že nelze souhlasit s názorem správce daně, že zákon o konkursu a vyrovnání, stejně jako ostatní zákony, nejsou zákony speciálními k zákonu o správě daní a poplatků. Proto navrhl, aby napadený rozsudek byl potvrzen jako věcně správný.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

K požadavku účastníka, aby se Nejvyšší správní soud zabýval tím, není-li kasační stížnost podána po lhůtě, je nutno poukázat na § 102 s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž se účastník řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo, nebo osoba zúčastněná na řízení domáhá zrušení soudního rozhodnutí. Podle § 106 odst. 2 s. ř. s. musí být kasační stížnost podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí. Protože napadený rozsudek byl stěžovateli doručen dne 6. 5. 2004 a kasační stížnost byla podána osobně dne 20. 5. 2004, byla tato podána v zákonem stanovené lhůtě.

Podle § 64 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků je částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně daňovým přeplatkem. Přeplatek se použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo, není-li takového nedoplatku, jako záloha na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. Daňový přeplatek se použije i na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, požádá-li o to tento správce daně tak, aby tento požadavek došel správci daně, u něhož je evidován daňový přeplatek, ještě před jeho vrácením, nejpozději však do dne lhůty nároku na jeho vrácení. K požadavku se připojí vykonatelný výkaz nedoplatků, které mají být přeplatkem uhrazeny; pokud bude požadavek uplatněn prostřednictvím propojených automatizovaných daňových informačních systémů, stačí předložit vykonatelný výkaz nedoplatků dodatečně do deseti dnů od uplatnění požadavku na úhradu nedoplatků. Požadavku nelze vyhovět, neexistuje-li v době jeho uplatnění vratitelný přeplatek. Úhrada daňových nedoplatků evidovaných u správce daně, u něhož je evidován i daňový přeplatek, má přednost. O převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně se daňový dlužník vyrozumí. Za den úhrady tohoto nedoplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku. O použití přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně může požádat též daňový dlužník. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den platby den, který následuje po dni vzniku přeplatku. Požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Nemá-li daňový dlužník ke dni podání žádosti u správce daně vratitelný přeplatek, běží lhůta pro jeho vrácení až ode dne následujícího po jeho vzniku, pokud se tak stane nejdéle do šedesáti dnů ode dne podání žádosti. Nevznikne-li do této lhůty vratitelný přeplatek, žádost se zamítne. Za den vrácení přeplatku se považuje den, kdy došlo k odepsání z účtu správce daně. Žádost o vrácení přeplatku nebo jeho přeúčtování je od správních poplatků osvobozena. Vyhoví-li správce daně plně žádosti podle tohoto nebo předchozího odstavce, nemusí sdělovat daňovému dlužníkovi výsledek vyřízení jeho žádosti, pokud o to není v žádosti výslovně požádáno. Za den rozhodnutí o žádosti a současně za den jeho doručení daňovému dlužníkovi se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně.

Podle § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání má prohlášení konkursu mimo jiné ten účinek, že započtení na majetek patřící do podstaty není přípustné.

Daňová povinnost je platební povinností daňového subjektu vůči státu stanovená zákonem k získání příjmů na úhradu celospolečenských potřeb, aniž by přitom stát poskytoval daňovému subjektu ekvivalentní protiplnění. Tento právní vztah mezi státem a daňovým subjektem lze označit za asynallagmatickou obligaci – závazek veřejnoprávního charakteru. Ústavní konformitu tohoto právního názoru potvrzuje i judikatura Ústavního soudu, který např. v usnesení ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV.ÚS 499/98 uvedl, 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.

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. 4/1996 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. Podle § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do dne 30. 4. 2004, pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátci bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkursu. Tento postup se neuplatní, vznikne-li vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, kdy se postupuje podle § 64 zákona o správě daní a poplatků. Odlišnost úpravy vrácení vyměřeného nadměrného odpočtu a jiných daňových přeplatků 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 vztažena i k daňovým subjektům, na jejichž majetek byl prohlášen konkurs. 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, kdy 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 a ani v jiném daňovém zákoně, příp. 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 tedy daňový subjekt nedoplatek, a to na jakékoliv dani u jakéhokoliv správce daně, použije se daňový přeplatek na jeho úhradu. Ze žádného ustanovení zákona o správě daní a poplatků nelze dovodit, že by se správce daně od povinnosti stanovené v § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků 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, 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 dani z příjmů, 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.

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 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 daňovými předpisy.

Právní názor vyjádřený v odůvodnění tohoto rozsudku koresponduje se stanoviskem, které zaujalo plénum Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003 - 225 (uveřejněno pod č. 215/2004 Sb. NSS).

Pokud účastník poukázal na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 12 Co 377/2003, a to v souvislosti s názorem správce daně, že nadměrný odpočet nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů, konkrétně předmětem exekuce, pak k tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že se nejedná o rozsudek Nejvyššího soudu, ale o usnesení Městského soudu v Praze ze dne 28. 7. 2003, ve kterém tento soud vyjádřil svůj právní názor, kterým však není Nejvyšší správní soud vázán.

Z důvodů výše uvedených proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle odst. 2 citovaného ustanovení vyslovil, že se věc vrací krajskému soudu k dalšímu řízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

Podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. dubna 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu