

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Brigity Chrastilové a JUDr. Bohuslava Hnízdila v právní věci **žalobce Ing. P. M.,** správce konkursní podstaty úpadce M., s. r. o., Ústí nad Labem, bytem Lidická 78, České Budějovice, zastoupen JUDr. Vladimírem Folprechtem, advokátem, se sídlem Jeremiášova 18, České Budějovice, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 4652/150/02 ze dne 8. 10. 2002, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 523/2002 - 23 ze dne 14. 5. 2003,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 523/2002 - 23 ze dne 14. 5. 2003 **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Ústí nad Labem zamítl rozhodnutím ze dne 17. 1. 2002, č. j. 8241/02/214913/1195, žádost žalobce jako správce konkursní podstaty společnosti M., s. r. o., o vrácení přeplatku daně z přidané hodnoty ve výši 187 492 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 8. 10. 2002, č. j. 4652/150/02. V odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedl, že osobní daňový účet daně z přidané hodnoty společnosti M., s. r. o., nevykazuje vratitelný přeplatek. Přeplatek vzniklý podáním daňového přiznání za zdaňovací období říjen 2001 ve výši 187 492 Kč byl použit v souladu s § 59 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na úhradu nejstaršího nedoplatku na dani z přidané hodnoty.

Proti tomuto rozhodnutí žalobce brojí žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. V žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí postrádá zákonné důvody. Na majetek společnosti M., s. r. o. (dále jen „úpadce“), byl prohlášen konkurs dne 21. 6. 2001. Nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty byl ke dni 26. 11. 2001 použit na částečnou úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty. V mezidobí však žalovaný přihlásil vzniklou pohledávku do konkursního řízení a tato pohledávka byla v rámci přezkumného jednání dne 2. 11. 2001 uznána (zjištěna). Žalobce konstatuje přesvědčení, že nadměrný odpočet (přeplatek) daně z přidané hodnoty nemohl žalovaný použít na úhradu nedoplatku daně vzhledem ke skutečnosti, že v té době již byl několik měsíců prohlášen na úpadce konkurs. Poukazuje na § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, podle kterého není započtení na majetek patřící do konkursní podstaty přípustné, což platí i pro daňové pohledávky. Dále poukazuje na usnesení Nejvyššího soudu (sp. zn. 29 Edo 523/2001). Postup správce daně má podle žalobce charakter nepřípustného započtení.

Krajský soud v Ústí nad Labem vyhověl rozsudkem ze dne 14. 5. 2003, č. j. 15 Ca 523/2002 - 23, kterým zrušil napadené rozhodnutí žalovaného i prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem. Své rozhodnutí odůvodnil tím, že podle § 14 odst. 1 písm. ř) zákona o konkursu a vyrovnání má prohlášení konkursu na majetek dlužníka i ten účinek, že započtení na majetek patřící do podstaty není přípustné. Je lhostejné, že započtením by se pohledávky střetly (a zanikly) již v době před prohlášením konkursu; rozhodující je, že počínaje dnem prohlášení konkursu již nelze započtení provést. Vznikne-li tedy úpadci nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, nesmí být podle názoru krajského soudu použit k úhradě jiných daňových nedoplatků, i když by to jinak (mimo konkurs) bylo možné.

Proti uvedenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které namítá nezákonnost rozhodnutí krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Tato nezákonnost má podle něj spočívat v nezohlednění § 33 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání, podle kterého nelze k úhradě pohledávek konkursních věřitelů použít prostředky, s nimiž je možné podle zvláštního zákona naložit jen stanoveným způsobem. Vzhledem k tomu, že zákon o správě daní a poplatků a zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, upravují problematiku vracení nadměrných odpočtů, přičemž zároveň stanoví, jakým způsobem lze se vzniklým přeplatkem nakládat, lze podle stěžovatele také přeplatky na dani či nadměrné odpočty na dani pokládat za prostředky, s nimiž lze podle zvláštního zákona nakládat jen stanoveným způsobem, a které tudíž nepatří do konkursní podstaty. Jelikož se § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání vztahuje jen na majetek patřící do konkursní podstaty, nemohlo zde dojít k nezákonnému postupu správce daně. Dále stěžovatel poukazuje na to, že nejde o klasické pohledávky, jak je chápe právo závazkové, nýbrž mají veřejnoprávní charakter.

Podáním ze dne 20. 8. 2003 rozšířil stěžovatel stížní body, když dodává, že žaloba směřovala proti rozhodnutí správce daně, které svou povahou nezakládá, nemění nebo závazně neurčuje žádná práva a povinnosti daňového subjektu. Dle názoru stěžovatele je rozhodnutí o přeplatku pouze deklaratorním osvědčením faktického úkonu správce daně, kterým je fyzický převod předmětného nadměrného odpočtu na úhradu nejstarších nedoplatků na dani či jiných daňových povinností ve smyslu § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Podle právní úpravy platné do 1. 1. 2003 se mohl účastník správního řízení domáhat soudní ochrany pouze proti rozhodnutím, kterým byla zkrácena jeho práva. Protože tomu tak

v daném případě nebylo, nemohl se ani do pravomocného rozhodnutí správce daně domáhat žalobce ochrany svých práv prostřednictvím podání žaloby.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 28. 8. 2003 považuje nadále podanou žalobu za oprávněnou, podpořenou již dříve vydanou a v žalobě citovanou judikaturou. Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud po zjištění, že jsou dány podmínky řízení, přezkoumal napadené rozhodnutí po věcné stránce z důvodů uplatněných stěžovatelem a v rozsahu jím vymezeném a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze správního spisu bylo zjištěno, že na společnost M., s. r. o., byl dne 21. 6. 2001 prohlášen konkurs a ke dni 26. 11. 2001 byl správcem daně nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty použit na částečnou úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty. Dne 10. 1. 2002 správce konkursní podstaty požádal o vrácení tohoto přeplatku.

Nejvyšší správní soud při hodnocení správnosti právního posouzení krajským soudem vycházel z již zaujatého stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu k výkladu § 64 zákona o správě daní a poplatků a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání (usnesení pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003 - 225, publikované ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 215/2004). Toto stanovisko pléna vychází z premisy, že rozhodnutí ve věcech vracení daňového přeplatku jsou soudem přezkoumatelná. Ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků upravuje postup správce daně při existenci přeplatku a umožňuje správci daně použít přeplatku na úhradu případného nedoplatku; přitom o převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně se daňový dlužník jen vyrozumí. Citované ustanovení pouze určuje postup správce daně, nejde o rozhodovací činnost. Proti tomuto postupu se však daňový subjekt může bránit reklamací podle § 53 zákona o správě daní a poplatků, o níž musí být rozhodnuto. Stejně tak daňový subjekt může požádat správce daně o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a nedojde-li k vrácení přeplatku, žádost se zamítne rozhodnutím, proti němuž je přípustné odvolání podle odst. 8 téhož ustanovení. Negativním rozhodnutím může dojít k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť nárok na vrácení přeplatků je ve vztahu k řízení vyměřovacímu nárokem jiným, samostatným. Rozhodnutí o reklamaci proti postupu správce daně i rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.; tento názor byl ostatně již Nejvyšším správním soudem vysloven (např. rozhodnutí ze dne 21. 8. 2003, č. j. 2 Afs 9/2003 - 70).

Při řešení nastolené otázky, zda účinky prohlášení konkursu vyjádřené v § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání („započtení na majetek patřící do podstaty není přípustné“), brání použití přeplatku na dani správcem daně podle § 64 zákona o správě daní a poplatků, plénum Nejvyššího správního soudu dospělo k následujícím závěrům:

Při hledání odpovědi na tuto otázku je třeba vycházet z níže uvedených základních pojmů, které mají zásadní význam pro posouzení dané problematiky, a respektovat také skutečnost, že vracení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, jako zvláštního druhu přeplatku, je upraveno v § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 4. 2004.

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 zákona o správě daní a poplatků 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 zákona o správě daní a poplatků).

Účelem konkursního řízení je uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku, a cílem je dosáhnout poměrného uspokojení věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu. Účastníci konkursního řízení jsou v rovném postavení.

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. 94/1996 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 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, jejichž majetek je podroben konkursu. 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, 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.

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 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 zákona o správě daní a poplatků. Ze žádného ustanovení zákona o správě daní a poplatků 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 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, zvířata, 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 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 zákona o správě daní a poplatků a zákona o konkursu a vyrovnání jako obecné a speciální normy. Speciální úprava má přednost před právní úpravou obecnou (*lex specialis derogat legi generali*), ale k tomu 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 zákona o správě daní a poplatků 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 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 podmínkami stanovenými daňovými předpisy.

Na základě výše uvedených důvodů tedy správce daně v konkrétním případě nepochybil, jestliže použil vzniklý přeplatek na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2001 ve výši 187 492 Kč na úhradu nejstaršího nedoplatku na dani z přidané hodnoty. Jelikož krajský soud na základě opačného právního názoru dospěl k odlišnému závěru, jedná se o nesprávné posouzení právní otázky, které způsobilo nezákonnost jeho rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyššímu správnímu soudu tak nezbylo, než napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Tento soud též rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 3. února 2005

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu