

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 žalobkyně **JUDr. M. S.**, správkyně konkursní podstaty úpadce T. N. O. spol. s r. o., proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Chebu** se sídlem Hálkova 28, 350 99 Cheb, proti rozhodnutí ze dne 22. 3. 2004, č. j. 25261/04/12910/2357, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 9. 2004, č. j. 30 Ca 41/2004-20,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **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 14. 7. 2003, č. j. 57355/03/123910/2357, převedl žalovaný podle § 64 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“), přeplatek úpadce na dani z příjmů právnických osob vykázaný k témuž dni ve výši 22 491 Kč na úhradu nedoplatku na dani silniční.

Rozhodnutím ze dne 22. 3. 2004 zamítl žalovaný reklamaci, jíž žalobkyně napadla rozhodnutí o převedení přeplatku. Jelikož se daňové řízení prohlášením konkursu nepřerušuje, je žalovaný přesvědčen, že i v průběhu konkursu je povinen aplikovat § 64 odst. 2 daňového řádu. Nepřípustné „započtení pohledávek“, které mu žalobkyně vytýká, je navíc institutem soukromoprávní povahy, jehož použití je ze strany správce daně pojmově vyloučeno. Správce daně nemůže vypořádávat veřejnoprávní pohledávky, pokud jej k tomu daňový řád

neopravňuje; přeplatek na dani je proto možné vrátit jen tehdy, neexistuje-li zároveň nedoplatek na jiné dani, což není případ žalobkyně.

Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 29. 9. 2004.

Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti tomuto rozhodnutí krajského soudu kasační stížnost podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje v závěru o prioritě pohledávek vzniklých v režimu veřejného práva: ten je totiž v rozporu se zásadou rovnosti účastníků soudního řízení a s Listinou základních práv a svobod. Občanský soudní řád ani zákon o konkursu a vyrovnání přitom nestanoví odlišný postup soudů pro pohledávky vzniklé z veřejnoprávního titulu. Finanční úřad tak v konkursním řízení může svou pohledávku přihlásit buď jako pohledávku k uspokojení z rozvrhu, nebo jako pohledávku za podstatou; nemůže si ji však uspokojit započtením přeplatku. Kdyby to bylo možné, je otázkou, zda vůbec správce daně může být konkursním věřitelem: ti jsou totiž navzájem v rovném postavení. V dalším stěžovatelka odkázala na menšinové stanovisko šesti soudců Nejvyššího správního soudu ve věci vztahu § 64 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, k níž přijalo stanovisko plénum tohoto soudu.

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., jak na to ostatně krajský soud poukázal. 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." Ačkoli krajský soud ve svém rozhodnutí uvedl základní úvahy, z nichž stanovisko vychází, ani Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než v odůvodnění tohoto rozsudku shrnout podstatnou argumentaci v něm obsaženou.

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.

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.

K poukazu stěžovatelky na menšinové stanovisko šesti soudců Nejvyššího správního soudu je třeba poznamenat, že jakkoli toto stanovisko obsahuje propracovanou argumentaci, právní závěry z něj plynoucí při zasedání pléna Nejvyššího správního soudu nepřevážily. S ohledem na to, že Nejvyšší správní soud přijímá stanoviska s cílem přispět k jednotnému rozhodování soudů, bylo by protismyslné, kdyby sám takové stanovisko nerespektoval.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) 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 **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. května 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu