



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce Ing. T. T., zastoupeného JUDr. Janou Barvíkovou, advokátkou se sídlem Ostrava 1, Nemocniční 13, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě, Ostrava, Na Jízdárně 3, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 4. 2004, čj. 22 Ca 186/2003 - 19,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupkyně na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 2150 Kč a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhal přezkoumání shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2003, čj. 4799/150/2002 a věc byla vrácena tomuto správnímu orgánu k dalšímu řízení. Tímto (posledně uvedeným) správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu, ze dne 23. 1. 2002, čj. 7337/02/388912/3545, kterým správce daně podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), zamítl žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty.

Stěžovatel v kasační stížnosti se dovolává důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a uvádí následující.

Krajský soud vytýká stěžovateli, že postupoval v rozporu s ustanovením § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, v platném znění (dále též „zákon o konkursu“), protože toto ustanovení od okamžiku prohlášení konkursu prohlašuje za nepřípustné započtení na majetek patřící do konkursní podstaty. Dle názoru krajského soudu toto platí i pro daňové pohledávky, neboť úpadce má nárok na vrácení přeplatku za svým dlužníkem reprezentovaným státem, přičemž i tyto pohledávky jsou součástí konkursní podstaty. Odůvodnění napadeného rozsudku odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 19. 9. 2001, sp. zn. 29 Odo 532/2001.

Toto posouzení právní otázky považuje stěžovatel za nesprávné. Především dovozuje, že zákon o konkursu není ve vztahu k daňovému řádu *lex specialis*, neboť uvedené zákony neupravují stejnou oblast právních vztahů. První z nich je právním předpisem soukromoprávním a jeho účelem je uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku, zatímco druhý z nich je právním předpisem veřejnoprávním a upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně tvořící příjmy státního rozpočtu, územních rozpočtů a státních fondů nebo národního fondu. Jelikož se jedná o právní normy mající stejnou právní sílu v rámci tzv. hierarchie právních norem, nelze vůbec uvažovat o tom, že by jedna z těchto norem měla mít bez výslovné zákonné úpravy přednost.

Zákon o konkursu je právním předpisem soukromého práva, a stejný charakter má nepochybně i institut započtení upravený v občanském zákoníku. Základním předpokladem započtení je existence závazkového právního vztahu, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění (pohledávka) od dlužníka a dlužníkovi vzniká povinnost splnit závazek (§ 488 občanského zákoníku). Pro obchodní vztahy je pak právní úprava obsažena v § 358 až § 364 obchodního zákoníku. Započtení vzájemné pohledávky (kompenzace) má za následek zánik proti sobě stojících pohledávek věřitele a dlužníka, kteří jsou vůči sobě v tomto postavení zároveň dlužníkem a věřitelem. Zánik pohledávek na základě kompenzačního projevu vůle nastává se zpětnou účinností (*ex tunc*), a to ke dni, kdy se pohledávky setkaly (§ 580 občanského zákoníku).

Nepřípustnost a nemožnost započtení je stanovena obecně v § 581 odst. 1 a 2 občanského zákoníku, ale mimo to také v § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu jako jeden z účinků prohlášení konkursu. V citovaném ustanovení je vyslovena nepřípustnost započtení na majetek patřící do podstaty.

Daňovým právem v subjektivním smyslu je oprávnění vyvozené ze státní moci požadovat od daňových subjektů daně a činit potřebná oprávnění k ochraně

své pohledávky. Toto právo je právem obligačním. Daňové právo v tomto smyslu je právo na pohledávku. Mezi státem jako věřitelem a poplatníkem jako dlužníkem je podobný poměr jako mezi věřitelem a dlužníkem práva soukromého, ale pohledávka daňová se podstatně liší od pohledávky soukromoprávní, a to důvodem právním, neboť pouze zákon stanoví skutečnosti, na jejichž základě vzniká v konkrétním případě právní vztah. Daňová pohledávka přísluší státu a k jejímu plnění je povinen ten subjekt, ať už fyzická nebo právnická osoba, kterou zákon za daňový subjekt označí.

Takto vzniklý obligační vztah má veřejnoprávní charakter, a je pro něj charakteristická nadřazenost orgánu veřejné moci. Veřejnou mocí, podle definice Ústavního soudu ČSFR, na niž odkazuje i Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 229/98, je potom taková moc, která autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech subjektů, ať již přímo nebo zprostředkovaně. Subjekt, o jehož právech nebo povinnostech orgán veřejné moci rozhoduje, není s tímto orgánem v rovnoprávním postavení a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu.

Daňová povinnost je potom pouze platební povinností daňového subjektu, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů na úhradu celospolečenských potřeb, aniž by přitom poskytoval daňovým subjektům ekvivalentní protiplnění.

Povaha daňového závazku se tedy od občanskoprávního závazku zásadně liší. Úprava zániku daňového závazku, jak je obsažena v občanském právu, ve finančním právu chybí a použití analogie občanského práva s ohledem na nedostatek právní úpravy v normách práva finančního týkající se zániku veřejnoprávních obligací je s ohledem na postavení územních finančních orgánů a na cíle a zásady daňového řízení nepřipustná.

Pro postup stěžovatele v daňovém řízení není relevantní otázka soukromoprávní úpravy vztahů jednotlivých subjektů práva, ale úprava veřejnoprávní, kterou je jako orgán veřejné moci vázán. Proto také otázka, zda žalobce má či nemá právo na vrácení přeplatku, může být posuzována a rozhodována jen podle hledisek a norem veřejnoprávních, nikoli podle právních předpisů upravujících vztahy soukromoprávní.

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 (§ 40 odst. 11 věta druhá daňového řádu).

Daňovým přeplatkem se podle ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu rozumí částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Z ustanovení § 37a odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších

předpisů, vyplývá, že vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření, a to i v případě prohlášení konkursu. Vratitelný přeplatek pak vznikne jen za předpokladu, že daňový subjekt nemá současně evidován nedoplatek.

V posuzovaném případě pak byl nedoplatek na dani z přidané hodnoty vyšší, než vyměřený nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty. Je tedy zřejmé, že nejenže nevznikl přeplatek vratitelný, ale vzhledem k výše citovanému ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu nevznikl přeplatek vůbec. Jestliže tedy přeplatek, a tudíž ani nárok na jeho vrácení, nevznikl, nemůže být součástí konkursní podstaty.

Postup správce daně tak nebyl v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu, neboť se nejednalo o nepřípustnou kompenzaci. Daňovou pohledávkou daňového subjektu vůči státu může být jen daňový přeplatek, který převyšuje případný daňový nedoplatek.

Při posuzování předmětné otázky nemůže rovněž obstát argumentace, že nárok na vrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem, jímž je stát, a je tedy majetkem, který ke dni vyhlášení konkursu patřil do konkursní podstaty. Podle § 6 odst. 2 zákona o konkursu se konkurs týká majetku, který patřil dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého za konkursu nabyl. Tento majetek podle odstavce 1 tohoto ustanovení tvoří konkursní podstatu.

Majetkem ve smyslu tohoto ustanovení jsou, práva nebo jiné majetkové hodnoty, které jsou předmětem občanskoprávních vztahů podle § 118 občanského zákoníku.

Nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty jako tzv. záporná daňová povinnost vyměřovaná v případě, kdy převyší odpočet daně nad daní na výstupu za příslušné zdaňovací období, nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů. Jedná se o institut finančního práva vznikající v daňovém řízení u daňového subjektu a je podle daňového řádu zákonodárcem koncipován jako platba daně, kterou správce daně použije buď na úhradu daňových povinností v pořadí uvedeném v § 59 odst. 5 tohoto zákona anebo v případě, kdy daňový přeplatek ve smyslu § 64 odst. 1 téhož zákona skutečně vznikl, použije jej správce daně na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo na úhradu daňového nedoplatku téhož dlužníka u jiného správce daně za dodržení postupu upraveného v odstavci 2 tohoto ustanovení.

Z uvedeného vyplývá, že vyměřený nadměrný odpočet nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů (nelze jej postoupit, zřídit k němu zástavní právo, nemůže být předmětem exekuce podle § 312 a násl. občanského soudního řádu, nelze proti němu započítat jinou pohledávku). Není tedy pohledávkou

daňového subjektu vůči správci daně ve smyslu občanskoprávní úpravy a nemůže být zahrnut správcem konkursní podstaty do soupisu podstaty podle § 18 zákona o konkursu, protože by se jednalo o neopodstatněný zásah do veřejnoprávního daňového řízení, o zákonem nedovolené rozšiřování konkursní podstaty na úkor příjmů státního rozpočtu. Tento závěr vyplývá i z charakteru daně z přidané hodnoty jako daně nepřímé odváděné plátcem daně správci daně, kdy nárok na nadměrný odpočet je hrazen ze státního rozpočtu a je v podstatě kryt daňovou povinností jiných plátců daně.

Stěžovatel zároveň poukazuje na skutečnost, že usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Odo 532/2001, na které je odkazováno v odůvodnění napadeného rozhodnutí, mělo charakter procesního rozhodnutí dotýkajícího se nedostatku soudní pravomoci, a tak právní názor ohledně problematiky přeplatku a jeho vrácení do konkursní podstaty či naopak jeho použití na úhradu daňových nedoplateků byl formulován jen okrajově.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti se ztotožnil se stanoviskem vyjádřeným v napadeném rozsudku krajského soudu a navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Tento soud se v minulosti opakovaně zabýval právní otázkou vrácení daňového přeplatku daňovému subjektu po vyhlášení konkursu a to i postupem dle ustanovení § 12 odst. 2, § 19 odst. 2 s. ř. s., když plénum tohoto soudu k předmětné otázce v zájmu jednotného rozhodování soudů zaujalo dne 29. 4. 2004 stanovisko, závazné pro jeho další činnost i pro činnost ostatních soudů v rámci výkonu správního soudnictví (viz. čl. 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 vrácení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení daňovými předpisy“.*

Podstata právního názoru, obsaženého v citovaném stanovisku zdejšího soudu, byla však zásadním způsobem zpochybněna nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 (a nepřímo také nálezem sp. zn. I. ÚS 544/02). *Ratio decidendi* zmíněného nálezu lze shrnout tak, že „ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Jako takové má proto v pozici speciální úpravy přednost

před úpravou obecnou, obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí obecných soudů, jež uvedenou souvztažnost norem jednoduchého práva neakceptují, ocitají se z tohoto důvodu v rozporu s ustanoveními čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 1 Listiny.“ Ze srovnání citovaného nálezu a uvedené právní věty, blíže argumentačně rozvedené ve stanovisku Nejvyššího správního soudu, je jasné patrné, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na zcela odlišných úvahách, které ústí v protikladná řešení. Nejvyšší správní soud proto musel vážít vzniklý nesoulad a jeho vliv na další rozhodovací praxi v obdobných případech a dospěl k závěru, že je třeba i při posouzení této věci vycházet ze stanoviska vyjádřeného v tomto nálezu Ústavního soudu. Proto Nejvyšší správní soud shledal právní posouzení krajského soudu správným a kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 (§ 120) s. ř. s. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci pak byla přiznána náhrada za právní zastoupení advokátem a to za dva úkony právní služby a náhradu hotových výdajů [§ 9 odst. 3 písm. b), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.] v celkové částce § 1250 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. února 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu