

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce: **A. k. P., W. P., v. o. s.**, správce konkursní podstaty úpadce C., a. s., proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2004, č. j. 4719/150/2002, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 7. 2004, č. j. 22 Ca 43/2004 - 20,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2004, č. j. 4719/150/2002. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdku-Místku ze dne 18. 3. 2002, č. j. 51104/02/362911/0140, kterým byla zamítnuta žádost žalobce na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty (nadměrného odpočtu) ve výši celkem 52 023,60 Kč a přeplatku na dani silniční za rok 2000 ve výši 12 453 Kč. V odůvodnění soud odkázal na stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu, publikované ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 6/2004 a rozvedl důvody zde uvedené, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V kasační stížnosti žalobce namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení, spočívající na nesprávném názoru možnosti započtení vzniklého nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty na nedoplatky na jiných daních, v případě, že je na majetek úpadce prohlášen konkurs. Uvedený důvod žalobce podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Žalobce uvedl zejména, že podle § 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 § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále i „daňového řádu“), bylo možné, neboť by se jednalo o nepřípustné započtení. V opačném případě by totiž byl za trvání konkursu zvýhodňován jeden věřitel úpadce (stát) na úkor věřitelů ostatních. Tím by došlo k obcházení zákona o konkursu a vyrovnání. Žalobce tvrdí, že zákon o konkursu a vyrovnání je speciální normou vůči daňovému řádu. Proto jsou rozhodnutí správce daně I. stupně i žalovaného nezákonná, stejně jako napadený rozsudek krajského soudu a proto navrhuje jejich zrušení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že je přesvědčen o správnosti napadeného rozsudku a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

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 a dani silniční, nesmí být za trvání konkursu použit k úhradě jiných daňových nedoplatků, správce daně tak nesmí postupovat podle § 64 daňového řádu.

Kasační stížnost není 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.

Soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že 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 závazek veřejnoprávního charakteru.

Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že 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).

Daňovým přeplatkem (§ 64 odst. 1 daňového řádu) je 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. Nemá tak jinou možnost, nežli postupovat ve shodě s uvedenou právní úpravou. Protože daň, tj. zákonem stanovenou platební povinnost, lze podle § 59 odst. 3 písm. e) daňového řádu platit i přeplatkem na jiné dani, postupuje správce daně podle § 59 a § 64 daňového řádu ve vztahu k daňovému subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, čímž se realizuje 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.

Žalobce tvrdí, že přeplatky na dani, nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty, měly být vydány do konkursní podstaty, neboť jsou majetkem úpadce.

Podle § 6 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání se sice konkurs týká majetku, který patřil dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého za konkursu nabyl. Tento majetek podle odstavce 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.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s tvrzením stěžovatele, že zákon o konkursu a vyrovnání je v tomto případě speciální právní normou vůči daňovému řádu.

Je sice skutečností, že 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.

Z uvedených důvodů byl závěr soudu, týkající se způsobu zacházení z přeplatkem za trvání nedoplatků na jiné dani, byl-li na majetek úpadce prohlášen konkurs, správný. Postup správce daně nemohl soud označit za nezákonný, postupoval-li při vracení přeplatku v souladu s podmínkami stanovenými daňovými předpisy.

Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. března 2005

JUDr.Josef Baxa
předseda senátu