



**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 právních věcech žalobce Ing. M. B., správce konkursní podstaty úpadce L. C., proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě, Ostrava, Na Jízdárně 3, o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 2. 2004, čj. 22 Ca 149/2003 – 24 a ze dne 19. 2. 2004, čj. 22 Ca 157/2003 – 22,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 66/2004 a 2 Afs 67/2004 se spojují ke společnému řízení. Tyto věci budou nadále vedeny pod sp. zn. 2 Afs 66/2004.
- II. Kasační stížnosti se zamítají.
- III. Žalobci se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanými kasačními stížnostmi, dosud vedenými u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 2 Afs 66/2004 a 2 Afs 67/2004, se žalovaný (dále též stěžovatel) domáhal přezkoumání shora označených rozsudků Krajského soudu v Ostravě. Těmito rozsudky byla zrušena rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2003, čj. 6579/150/2002 a 6580/150/2002 ve věcech žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období jednak červen, srpen a září 2001, jednak prosinec 2001.

Protože jde o věci týchž účastníků řízení se stejnou skutkovou i právní problematikou a v kasačních stížnostech jsou uplatňovány i stejné důvody, Nejvyšší správní soud v souladu s § 120 ve spojení s § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil tyto kasační stížnosti ke společnému projednání.

Stěžovatel v kasačních stížnostech uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a uvádí následující.

Napadenými rozhodnutími finanční úřad nezaložil hmotné právo daňového subjektu, tedy nerozhodl o tom, zda přeplatek vznikl či nikoli. Vznik přeplatku byl již vyřešen v řízení vyměřovacím. Správce daně těmito rozhodnutími zamítl žádost o vrácení přeplatku, čímž pouze deklaroval, že nevznikl vratitelný přeplatek (§ 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění, dále též „daňový řád“). Krajský soud měl tedy žaloby podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pro nepřipustnost odmítnout.

Pro případ, že soud nebude kvalifikovat tyto věci jako soudně nepřezkoumatelné, z opatrnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

Tento 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), když toto ustanovení od okamžiku prohlášení konkursu prohlašuje za nepřipustné 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.

Výše uvedené posouzení právní otázky považuje stěžovatel za nesprávné a zaujímá k němu následující stanovisko:

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.

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 ČR 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 rovnoprávném 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 nepřípustná.

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. Uvedené vyplývá z cíle konkursu, tak jak je definován v § 2 odst. 3 zákona o konkursu, tedy z poměrného uspokojení věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu, k čemuž je nutné převést konkursní podstatu na peníze, tzn. zpeněžit majetek náležící do konkursní podstaty způsobem uvedeným v § 27 a § 27a téhož zákona, který předpokládá, že daný majetek může být předmětem občanskoprávních vztahů.

Nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty jako tzv. záporná daňová povinnost vyměřovaná v případě, kdy převýší 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 náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu a 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.

Dále je třeba dodat, že ani v případě, že daňovému subjektu vznikne vratitelný přeplatek ve smyslu § 64 daňového řádu, tj. daňový subjekt nemá evidován daňový nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně a současně neuplatnil ve stanovené lhůtě jiný správce daně požadavek na úhradu nedoplatku, není nárok na jeho vrácení 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 proto nemůže být zahrnut do spisu konkursní podstaty.

Teprve až po poukázání příslušné finanční částky vratitelného přeplatku na účet konkursní podstaty úpadce správcem daně, mohou tyto peněžní prostředky tvořit konkursní podstatu, ze které budou uspokojovány pohledávky přihlášených konkursních věřitelů. Pokud by s výše uvedeným veřejnoprávním nárokem na

vrácení vratitelného přeplatku mohli volně disponovat účastníci občanskoprávních vrahů, opět by hrozilo nakládání s příjmy státního rozpočtu, s veřejnými financemi, což je z pohledu úpravy finančně právních vrahů na tomto úseku pojmově nemožné a zákony nedovolené.

Stěžovatel zároveň poukazuje na skutečnost, že usnesení Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 29 Odo 532/2001, na který 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 nevyužil možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit.

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.

K prvé námitce kasační stížnosti je třeba uvést, že Nejvyšší správní soud se v minulosti opakovaně vyjadřoval k právní otázce vrácení daňového přeplatku daňovému subjektu po prohlášení konkursu, přičemž touto otázkou se již zabýval 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. 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 vrácení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení daňovými předpisy“.*

V bližším odůvodnění této právní věty soud – mimo jiné – uvedl, že *„daňový subjekt může požádat správce daně o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. a nedojde-li k jeho vrácení, žádost se zamítne rozhodnutím, proti němuž je přípustné odvolání podle odstavce 8 téhož ustanovení. Negativním rozhodnutím může dojít k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť nárok na vrácení přeplatku je ve vztahu k řízení vyměřovacím 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.“* Na jiném místě tohoto stanoviska je dále uvedeno, že *„postup správce daně v situaci, kdy na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs, je upraven v ustanovení § 40 odst. 11 zákona č. 337/1992 Sb., 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 č. 337/1992 Sb. a vystupuje vůči daňovému subjektu jako orgán veřejné moci vydávající vrchnostenská rozhodnutí.“ ... „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 nedoplateků v zákonných mezích. Postup správce daně nemůže soud označit za nezákonný, postupoval-li při vrácení přeplatku v souladu s podmínkami stanovenými daňovými předpisy.“

Od tohoto právního názoru Nejvyšší správní soud neshledává racionální důvod odchytil se ani v souzené věci, a to v tom smyslu, že při rozhodování správce daně o vrácení přeplatku na dani se jedná o rozhodování, podléhající následnému soudnímu přezkumu.

Jinak je tomu však, pokud se týká tohoto stanoviska pléna Nejvyššího správního soudu k otázce výkladu vztahu § 64 daňového řádu a § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu. Podle tohoto stanoviska *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 stanovenými daňovými předpisy.*

Podstata právního názoru, obsaženého v citovaném stanovisku zdejšího soudu, byla ovšem zásadním způsobem zpochybněna nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 (a nepřímou 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 nepřipustnost 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 vážit vzniklý nesoulad a jeho vliv na další rozhodovací praxi v obdobných případech a dospěl k závěru, že je nutno vycházet z tohoto názoru Ústavního soudu. K tomu byl zavázán i usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, čj. 2 Afs 66/2004 – 53. Tomu

odpovídá i posouzení krajského soudu v napadených rozsudcích. Proto kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 2, 3 (§ 120) s. ř. s., když neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalobci, jak vyplývá z obsahu spisu náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. dubna 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu