



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **Ing. Aleše Klaudyho**, správce konkursní podstaty úpadce Československé plavby labské, a. s. se sídlem Děčín I, Karla Čapka 211/1, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Děčíně**, se sídlem Řetězová ulice 1369/2a, Děčín, zast. JUDr. H. K., pracovníci Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2003, č. j. 15 Ca 537/2002 - 26,

t a k t o:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2003, č. j. 15 Ca 537/2002 - 26 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

Kasační stížností v níž stěžovatel uplatňuje důvod ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.) se domáhá zrušení výše označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 15. 11. 2002, č. j. 124148/02/178913/5307, kterým byla zamítnuta reklamacie proti rozhodnutí o přeplatku ze dne 14. 6. 2002, č. j. 77398/02/178913//5307. Nesprávné posouzení věci spočívá dle jeho názoru zejména v tom, že soud nevzal v úvahu všechna příslušná ustanovení zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, zejména ust. § 33 odst. 3, které stanoví, že k úhradě pohledávek konkursních věřitelů nelze použít prostředky, s nimiž je možné podle zvláštního zákona naložit jen stanoveným způsobem. Vzhledem k tomu, že pouze zákony č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty vymezují pojem vratitelný přeplatek na dani a upravují problematiku vracení nadměrných odpočtů, přičemž zároveň stanoví, jakým způsobem lze se vzniklým přeplatkem nakládat, má stěžovatel za to, že také přeplatek na dani či nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty lze

považovat za prostředky, s nimiž podle zvláštního zákona lze naložit jen stanoveným způsobem a jež nepatří do konkursní podstaty. Vzhledem ke skutečnosti, že ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je nepřipustné pouze započtení na majetek patřící do podstaty, nemohlo zde dojít k nezákonnému postupu správce daně. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně požádal o přiznání odkladného účinku.

Žalobce v písemném vyjádření označil kasační stížnost za nedůvodnou, neboť krajský soud posoudil dle jeho přesvědčení věc správně v souladu se zjištěným skutkovým stavem a právními předpisy. Dle jeho názoru není možno ust. § 33 odst.3 zákona o konkursu na daný případ použít, neboť na něj nedopadá. Komentáře k zákonu o konkursu a vyrovnání v souvislosti s uvedeným ustanovením zmiňují zpravidla prostředky určené na rekultivaci podle zákona o odpadech, prostředky určené pro likvidaci jaderného odpadu podle atomového zákona a finanční rezervy určené na vypořádání důlních škod podle horního zákona.. Kromě toho případný úkon správce daně směřující k započtení je v rozporu s ust. § 14 odst.1 písm.i) zákona o konkursu a vyrovnání. Stěžovatel se nepřipustně dovolává v kasační stížnosti důvodu, který neuplatnil v žalobě, když v napadeném rozhodnutí není uvedeným ustanovením argumentováno a tudíž ani touto argumentací se nezabýval krajský soud. Stěžovatel se tak dovolává důvodu, který neuplatnil před soudem, ačkoliv tak učinit mohl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisového materiálu, tak jak byl soudu předložen, bylo zjištěno, že stěžovatel vykázal v podaném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc duben 2002 nadměrný odpočet ve výši 1 438 009 Kč; o přeplatku, který vyměřením nadměrného odpočtu vznikl, správce daně – Finanční úřad v Děčíně rozhodl dne 14.6.2002 rozhodnutím č. j. 77398/02/178913/5307 tak, že přeplatek ve výši Kč 930 164 vrátil a zbývající část převedl ve smyslu ust. § 64 odst. 2 na úhradu nedoplatku na dani z nemovitostí ve výši 29 398 Kč, úhradu daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši Kč 472 747 a úhradu poplatků dle zákona č. 389/1991 Sb. ve výši Kč 5 700. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel reklamaci ve smyslu ust. §53 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v níž namítá nezákonnost postupu správce daně spočívající v nepřipustném započtení. Nadměrný odpočet byl vyměřen po účinnosti prohlášení konkursu, je tedy příjmem podstaty a podle ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání nelze takové započtení provést.

Reklamaci žalovaný dne 15. 11. 2002 rozhodnutím č. j. 124148/02/178913/5307 zamítl s odůvodněním zákonného postupu, který stanoví ust. § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a ust. § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, o které rozhodl Krajský soud v Ústí nad Labem dne 21. 5. 2003, č. j. 15 Ca 537/2002-26 tak, že rozhodnutí správního orgánu zrušil pro nezákonnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud se ve svém rozsudku neztotožnil s námitkou žalovaného, že napadené rozhodnutí je vyloučeno ze soudního přezkumu pro jeho procesní povahu, neboť takovou povahu mít nemohlo, když výrazně zasahovalo do majetkových poměrů žalobce. Dále soud dospěl k závěru, že zápočet přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatků na jiných daních postupoval žalovaný v rozporu s ustanovením § 14 odst.1 písm.i) zákona o konkursu a vyrovnání, proto

rozhodnutí žalovaného o reklamaci pro nezákonnost dle § 78 odst.1,4 s.ř.s. zrušil. Současně žalovaného zavázal právním názorem, v němž vyslovil, že po prohlášení konkursu nelze započíst daňový přeplatek na nedoplatek na jiné dani a vzniklý přeplatek je třeba vrátit, aby mohl tvořit součást konkursní podstaty úpadce.

Proti rozsudku krajského soud podal žalovaný - nyní stěžovatel kasační stížnost.

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 daňový právní vztah mezi státem a daňovým subjektem lze označit za asynallagmatickou obligaci – závazek veřejnoprávního charakteru. Účelem daňového řízení upraveného v daňovém řádu 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 sice platí zásada rovnosti (§ 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků), ale ta platí pro daňové subjekty, které mají před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti.

Naproti tomu 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. Při souběhu konkurzního a daňového řízení má správce daně dvojí postavení, a to jednak jako správce daně realizující výkon správy daně v rámci daňového řízení, které se prohlášením konkursu nepřerušuje, a jednak jako účastník konkurzního řízení. Správce daně 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.

Započtení je jednou z nejvýznamnějších právních skutečností způsobujících 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 setkaly (§ 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 zvyhodnění věřitelů, kteří mají vzájemné pohledávky s úpadcem.

Postup správce daně v situaci, že na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs, je upraven v § 40 odst. 11 zákona č. 337/1992 Sb., 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, 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, který je striktně vázán citovaným zákonem, 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 konkurzního řízení. Správce daně ani po prohlášení konkurzu neztrácí své postavení orgánu moci veřejné na úseku veřejných financí, ale zároveň může být, v případě existence daňových nedoplatků, účastníkem konkurzního řízení, ve kterém má rovné postavení s ostatními účastníky tohoto řízení.

Podle § 59 odst. 3 písm. e) zákona o správě daní a poplatků lze daň, tj. zákonem stanovenou platební povinnost, platit i přeplatkem na jiné dani. Postupuje-li správce daně podle § 59 a § 64 cit. zákona 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 uvedeném procesním daňovém předpise ani v jiném zákoně není stanoveno, že by správce daně mohl nebo měl postupovat jinak v případě, kdy na majetek daňového subjektu je prohlášen konkurs. Přeplatek na dani, příp. nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty, může náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu ve smyslu § 6 zákona o konkursu a vyrovnání (podle odst. 2 citovaného ustanovení se konkurs týká majetku, který patří dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého nabyl za konkursu) jen tehdy, je-li vratitelný.

Postupuje-li správce daně i 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 nepřijatelnou kompenzaci. Daňovou pohledávkou daňového subjektu vůči státu může být jen daňový přeplatek, který je vratitelný, tzn. převyšuje případný daňový nedoplatek.

Při posuzování předmětné otázky nemůže obstát argumentace žalobce, že nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem, jímž je stát, a že nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty je majetkem, který ke dni vyhlášení konkursu patřil do konkursní podstaty. Podle § 6 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb. 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. Tento požadavek vyplývá z cíle konkursu, tak jak je definován v § 2 odst. 3 zákona č. 328/1991 Sb., tedy z poměrného 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 cit. zákona, který předpokládá, že předmětný majetek může být předmětem občanskoprávních vztahů.

Nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty jako tzv. záporná daňová povinnost vyměřovaná v případě, kdy převyší odpočet daně nad dani 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 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 337/1992 Sb. zákonodárcem koncipován jako platba daně, kterou správce daně použije buď na úhradu daňových povinností v pořadí uvedeném v §59 odst. 5 citovaného zákona, anebo v případě, kdy daňový přeplatek ve smyslu § 64 odst. 1 citovaného zákona na dani z přidané hodnoty vyměřením nadměrného odpočtu fakticky 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 odst. 2 citovaného ustanovení. Podle § 59 odst. 3 písm. e) citovaného zákona lze daň, tj. zákonem stanovenou platební povinnost, platit i přeplatkem na jiné dani. Z uvedeného vyplývá, že vyměřený nadměrný odpočet nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu a být zahrnut správcem konkursní podstaty do soupisu podstaty podle ust. § 18 zákona č. 328/1991 Sb., 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.

Ve vzájemném vztahu obecné a speciální normy platí, že speciální úprava má přednost před právní úpravou obecnou (*lex specialis derogat generali*). K tomu dochází 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 č. 328/1991 Sb. a § 64 zákona č. 337/1992 Sb. nejedná, neboť neupravují stejnou oblast právních vztahů, nelze proto dovodit, že citovaná ustanovení těchto zákonů jsou v rozporu nebo ve vztahu speciality.

I v případě, kdy vyměřením nadměrného odpočtu vznikne daňovému subjektu vratitelný přeplatek podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků tj. daňový subjekt nemá současně daňový nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně a zároveň neuplatnil ve stanovené lhůtě jiný správce daně požadavek na úhradu nedoplatku, a správce daně při vrácení nadměrného odpočtu postupuje podle § 37a zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, vzniká daňovému subjektu ze zákona nárok veřejnoprávního charakteru na vrácení vratitelného přeplatku bez žádosti pod sankcí uloženou zákonodárcem v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků správci daně při nedodržení kogentně upraveného postupu. 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. občanského soudního řádu, nelze proti němu započíst jinou pohledávku). Není tedy pohledávkou daňového subjektu vůči správci daně ve smyslu občanskoprávní úpravy, a proto nemůže být zahrnut do soupisu konkursní podstaty. Teprve až po poukázání příslušné finanční částky, masy peněžních prostředků tvořící vratitelný přeplatek 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 vztahů, opět by hrozilo nakládání s příjmy státního rozpočtu, s veřejnými financemi, což je z pohledu úpravy finančně právních vztahů na tomto úseku pojmově nemožné a zákony nedovolené.

Vznikne-li v důsledku vyměřením nadměrného odpočtu, jakožto tzv. záporné daňové povinnosti, která je vyměřována v případě, kdy převýší odpočet daně nad dani na výstupu za příslušné zdaňovací období, vratitelný přeplatek, vrátí se tento podle ust. §37 a zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí, plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření, a to i v případě prohlášení konkursu.

Na rozdíl od případu, kdy přeplatek vznikne změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, stejně jako u jiných daní, se vratitelný přeplatek vzniklý z titulu vyměřeného nadměrného odpočtu vrací bez žádosti, tzn. ex offo. I v tomto případě však musí být naplněn požadavek vratitelnosti přeplatku ve smyslu ust. §64 odst.4 zákona o správě daní a poplatků, když tato podmínka je výslovně v ust. § 37 a zákona o dani z přidané hodnoty uvedena. Není-li přeplatek, který v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vznikl vratitelný, správce daně jej plátcí nevrátí, resp. vrátí pouze tu jeho část, která se stane vratitelnou po úhradě plateb evidovaných jako nedoplatky na téže dani za předchozí zdaňovací období, a není-li jich na nedoplatky na jiné dani. Uvedené ustanovení zákona č. 588/1992 Sb. 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. 17/2000 Sb., který nabyl účinnosti od 1.4.2000, když podmínka vratitelnosti přeplatku byla výslovně zakotvena i ve vztahu ke konkursnímu řízení. I když správce konkursní podstaty po prohlášení konkursu při soupisu podstaty podle § 18 zákona o konkursu a vyrovnání sepiše zjištěný nadměrný odpočet na DPH do konkursní podstaty a následně požádá o jeho vrácení na účet konkursní podstaty, bude správce daně bez ohledu na prohlášení konkursu takovou žádost posuzovat standardním způsobem, tzn. že přeplatek vrátí pouze poté, co z údajů na osobním daňovém účtu úpadce zjistí, že podmínka vratitelnosti je splněna.

Podmínka vratitelnost tak musí být splněna jak správcem daně při postupu dle §64, tak i plátcem, pokud pro konkursní podstatu chce nadměrný odpočet získat.

Postupoval-li správce daně při vrácení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení stanovenými daňovými předpisy, nelze takový postup shledat nezákonným. Nelze tak žalovaného zavázat právním názorem, podle něhož by se od zákonem stanoveného postupu mohl nebo měl odchýlit.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného a s při respektování závazného stanoviska přijatého ve smyslu ust. § 12 odst. 2, § 19 odst. 2 a § 20 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní Plénem NSS dne 29. 4. 2004, dospěl k závěru, že rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2003 č. j. 15 Ca 537/2002-26 bylo vydáno na základě nesprávného právního posouzení, a proto postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. uvedený rozsudek zrušil.

Krajský soud v Ústí nad Labem je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 29. 7. 2004

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu