

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Petra Příhody v právní věci žalobkyně: **JUDr. Anita Nejedlá**, se sídlem Újezd 25, Prostějov, správkyně konkursní podstaty úpadce Zemědělského družstva Mořice v likvidaci, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 1. 2004, sp. zn. 22 Ca 525/2002,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 1. 2004, sp. zn. 22 Ca 525/2002, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Stěžovatel (Finanční ředitelství v Ostravě) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 4. 10. 2002, č. j. 9443/120/2002 ve znění rozhodnutí ze dne 15. 10. 2002, č. j. 9443/120/2002-1, a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Citovaným rozhodnutím finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Němčicích nad Hanou ze dne 28. 5. 2002, č. j. 6296/02/327970/1279, o žádosti o vrácení přeplatku na dani podle ustanovení § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel uvádí, že žalobou napadené rozhodnutí finančního ředitelství vůbec nepodléhalo soudnímu přezkumu podle soudního řádu správního, neboť tímto rozhodnutím nebylo rozhodováno o veřejném subjektivním právu žalobce. Podle ustanovení § 46 ve spojení s § 64 zákona č. 337/1992 Sb. je totiž pro vznik daně rozhodným okamžik

vyměření daně a pokud se nejedná o vratitelný přeplatek, vydá správce daně pouze deklaratorní rozhodnutí, kterým zamítne žádost o vrácení přeplatku – tzn. deklaruje, že vratitelný přeplatek nevznikl. Nad tento rámec stěžovatel poukazuje na skutečnost, že zákon č. 337/1992 Sb. i zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání mají stejnou právní sílu a vztahují se k jiným řízením. Přitom zákon č. 328/1991 Sb. je předpisem soukromého práva a stejný institut má nesporně též institut započtení, upravený v občanském zákoníku. Daňovým právem v subjektivním smyslu je oproti tomu oprávnění požadovat od daňových subjektů daně a činit potřebná opatření k ochraně pohledávek státu. Toto právo není absolutní (věcné), nýbrž obligační, nicméně odlišnost tohoto vztahu oproti soukromoprávní obligaci spočívá v právním důvodu, protože jen zákon stanoví závazkotvorné skutečnosti. Navíc se jedná o veřejnoprávní vztah též proto, že pohledávka přísluší státu a k jejímu plnění je povinen ten subjekt, který označí zákon, přičemž z tohoto vztahu vyplývá povinnost platit daň i řada povinností dalších. Povaha daňového závazku se tedy od závazku občanskoprávního zásadně liší a použití analogie občanského práva pro zánik veřejnoprávních obligací je nepřípustné.

Správce daně tak v projednávané věci postupoval podle ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož přeplatek na dani není samočinně vratitelný a jelikož v daném případě žalobkyně měla evidovaný nedoplatek na dani, nestal se vyměřený nadměrný odpočet vratitelným přeplatkem, žalobkyni nevznikl nárok na jeho vrácení a nejednalo se tedy o její pohledávku. Proto stěžovatel považuje napadený rozsudek soudu za nezákonný.

Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

Z obsahu předmětného správního spisu Nejvyšší správní soud především zjistil, že žalobkyně přípisem ze dne 27. 3. 2002 požádala Finanční úřad v Němčicích nad Hanou o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 1432 Kč.

Finanční úřad v Němčicích nad Hanou shora citovaným rozhodnutím ze dne 28. 5. 2002 tuto žádost zamítl. Přitom poukázal na ustanovení § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. a konstatoval, že nedošlo ke vzniku vratitelného přeplatku.

Stěžovatel (Finanční ředitelství v Ostravě) uvedeným rozhodnutím ze dne 4. 10. 2002 zamítl odvolání proti zmíněnému rozhodnutí finančního úřadu, a to proto, že v daném případě vůbec nevznikl vratitelný přeplatek, jelikož žalobkyně měla evidovaný nedoplatek na penále za stejnou daň vyšší, než činila částka nadměrného odpočtu. Protože prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje, nárok na vrácení přeplatku vzniká pouze tehdy, pokud má poplatník po aplikaci ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb. u správce daně vratitelný přeplatek. V daném případě však nedoplatek činil částku 62 998 Kč a částka sražené daně pouze 1432 Kč, takže žalobkyni přeplatek na dani vůbec nevznikl.

Krajský soud v Ostravě napadeným rozsudkem zrušil citované rozhodnutí stěžovatele ze dne 4. 10. 2002. V odůvodnění rozsudku soud vycházel především z ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., podle něhož započtení na majetek patřící do konkursní podstaty není přípustné. Toto omezení je nutno vztáhnout i na daňové pohledávky, takže pokud by úpadci vznikl nárok na vrácení přeplatku na dani, nelze tento přeplatek za trvání konkursu použít k úhradě daňových nedoplatků poplatníka na jiných

daních. V daném případě byl konkurs na majetek úpadce prohlášen usnesením Krajského obchodního soudu v Brně ze dne 31. 1. 2000 a odpočet sražené daně uplatnila žalobkyně v řádném daňovém přiznání ze dne 20. 3. 2002, takže je nepochybné, že jde o pohledávku vzniklou v průběhu konkursního řízení.

Nejvyšší správní soud v souzené věci především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. V projednávané věci stěžovatel namítá existenci důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., spočívajícího v tom, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť vychází z nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Právní otázkou, řešenou napadeným rozsudkem městského soudu, se přitom Nejvyšší správní soud již zabýval postupem dle ustanovení § 12 odst. 2, § 19 odst. 2 s. ř. s., protože 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. 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.“* K tomuto právnímu názoru dospěl soud na základě zejména následujících úvah.

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 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 zákona č. 337/1992 Sb. 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 cit. zákona).

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 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 proti sobě postavily (§ 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 zvýhodnění věřitelů, kteří mají vzájemné pohledávky s úpadcem.

Definice daňového přeplatku je obsažena v § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V tomto ustanovení je vymezen daňový přeplatek jako částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. 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.

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 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) zákona č. 337/1992 Sb. platit i přeplatkem na jiné dani. Postupuje-li správce daně podle ustanovení § 59 a § 64 cit. zákona 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 zákoně č. 337/1992 Sb., 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 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 tohoto zákona. 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 zákona č. 337/1992 Sb. 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 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 č. 328/1991 Sb., protože by se jednalo o neopodstatněný zásah do veřejnoprávního daňového

řízení. Jiné závěry nelze dovodit ani z tvrzeného vzájemného vztahu zákona o správě daní a poplatků a zákona o konkursu a vyrovnání jako obecného a speciálního předpisu. Speciální úprava má přednost před právní úpravou obecnou, 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.

Postupuje-li správce daně 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 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.

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 nedoplatků v zákonných mezích. Postup správce daně nemůže soud označit za nezákonný, postupoval-li při vracení přeplatku v souladu s podmínkami stanovenými daňovými předpisy.

Nad rámec citovaného stanoviska Nejvyšší správní soud k námitce obsažené v kasační stížnosti dodává, že se - s ohledem na shora uvedené - neztotožňuje s tvrzením, že se v daném případě vůbec nejedná o rozhodnutí podléhající soudnímu přezkumu ve smyslu ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. Byť totiž jsou možnosti tohoto soudního přezkumu značně limitované a omezují se fakticky na zjištění vratitelného daňového přeplatku z hlediska zákonem stanovených podmínek, představuje tato judiciální přezkoumatelnost přinejmenším pojistku proti potencionální svévoli správního orgánu a v tomto kontextu proto má své nezastupitelné místo, konformní s čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě je nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť v něm krajský soud zaujal opačný než shora citovaný názor k právní otázce vracení daňového přeplatku daňovému dlužníkovi v případě prohlášení konkursu. Proto ho zrušil s tím, že krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), resp. v uvedeném stanovisku.

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. 6. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu