



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně M. V., spol. s r. o., zastoupené JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem v Praze, U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému Finančnímu úřadu v Rumburku, se sídlem Františka Nohy 2, Rumburk, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 12. 2003, čj. 0300082104/179970/0533 ve znění rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2004, čj. 0400000807/179922/0533, a ze dne 7. 1. 2004, čj. 0400000716/179922/0533 a čj. 0400000729/179922/0533, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 3. 2005, čj. 15 Ca 27/2004-32,

t a k t o :

- I. **Kasační stížnost se zamítá.**
- II. **Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. **Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný shora uvedenými žalobami napadenými rozhodnutími zamítl reklamace proti rozhodnutím o tom, že vykázané přeplatky žalobkyně na dani z přidané hodnoty podle ustanovení § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) budou z úřední povinnosti převedeny na úhradu nedoplatku daně z převodu nemovitostí.

Krajský soud v Ústí nad Labem žaloby rozsudkem ze dne 8. 3. 2005, čj. 15 Ca 27/2004-32 zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že předmětem sporu mezi účastníky byla otázka, zda rozhodnutí žalovaného o převedení přeplatky žalobkyně na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku daně z převodu nemovitostí a následně rozhodnutí o zamítnutí reklamace byla či nebyla vydána v rozporu s právními předpisy. Zrekapituloval, že správce daně na základě kupní smlouvy vyměřil převodci - společnosti A., s. r. o. - dodatečným platebním výměrem daň z převodu nemovitostí. Protože daňová povinnost nebyla ve stanovené lhůtě

uhrazena, přistoupil správce daně k vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 d. ř. Protože daňový nedoplatek přetrvával, byla vydána výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem.

Krajský soud se zabýval institutem daňového ručitele a jeho akcesorickou povahou. Uvedl, že uzavřením kupní smlouvy a provedením vkladu vlastnického práva k převáděným nemovitostem do katastru nemovitostí žalobkyně vstoupila do právního postavení ručitele a poté, kdy společnost A. s. r. o. v likvidaci nesplnila dobrovolně svoji daňovou povinnost, se ocitla v postavení daňového dlužníka. Jestliže žalobkyně měla u správce daně evidovaný nedoplatek, avšak vykazovala přeplatek na dani z přidané hodnoty, postupoval správce daně zcela v souladu s ustanovením § 64 odst. 2 věta první d. ř., pokud použil přeplatek na DPH na úhradu nedoplatku na dani z převodu nemovitosti. Konstatoval, že ručitel i po prohlášení konkursu je povinen splnit za úpadce dluh jeho věřiteli s tím, že plnění odpovídající jeho ručitelskému závazku neposkytuje ve prospěch podstaty, nýbrž přímo vůči věřitelům úpadce. K námitce liknavosti žalovaného při zajištění a vybrání daňového nedoplatku u společnosti A., s. r. o., v likvidaci, krajský soud konstatoval, že právní předpisy nepřipouští odepření ručení z toho důvodu, že správce daně zavinil neuspokojení daňové pohledávky u nositele primární daňové povinnosti. K námitce nedodržení promlčecích lhůt krajský soud zdůraznil, že ze systematického členění ustanovení § 57 d. ř. do části šesté je zřejmé, že se toto ustanovení nevztahuje na vyměřovací řízení. Proto je vyloučené, aby se právo správce daně vyzvat ručitele k zaplacení daňového nedoplatku promlčovalo ve tříleté lhůtě podle ustanovení § 47 d. ř., neboť lhůtu je třeba hledat v části daňového řádu, která se týká placení daní.

Žalobce (stěžovatel) proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem podal kasační stížnost. Tvrdil, že z údajů evidence daní správce daně lze zjistit, že správce daně nepřevedl předmětný přeplatek na úhradu daňového nedoplatku stěžovatele, ale na daňového nedoplatku vykazovaného u jiného daňového dlužníka, a to u společnosti A., s. r. o., v likvidaci, což mu ustanovení § 62 a § 64 odst. 2 d. ř. neumožňují. Tvzení soudu o tom, že žalobce se stal ručitelem, jsou v rozporu se skutečností a nemají oporu v daňovém spisu ani v evidenci daňových nedoplateků stěžovatele. Správce daně stěžovateli žádnou ručitelskou výzvu nedoručil, výzvu ze dne 26. 2. 2003 stěžovatel nikdy neobdržel, neboť byla správcem daně zaslána pouze Ing. Z. G., který sice zastupuje stěžovatele v daňových řízeních na základě plné moci, ale ve smyslu ustanovení § 10 odst. 3 d. ř. jde o zastupování stěžovatele jako daňového subjektu. Stejně tak nebylo žalobci nikdy řádně doručeno rozhodnutí ze dne 26. 2. 2003, čj. 16631/03/179960/5714. K závěru soudu o tom, že ručitel i po prohlášení konkursu je povinen za úpadce plnit dluh s tím, že plnění neposkytuje ve prospěch podstaty, ale přímo svým věřitelům, žalobce v kasační stížnosti namítal, že takto mohl správce daně postupovat pouze tehdy, jestliže by předmětnou pohledávku do konkursu vůbec nepřihlásil. Jestliže ji však přihlásil, může být výzva k úhradě daňového nedoplatku ručitelem zaslána ručiteli až po ukončení konkursu. K tvrzené liknavosti správce daně ve vztahu k daňovému dlužníkovi žalobce

konstatoval, že je třeba vycházet z ustanovení § 549 občanského zákoníku, podle kterého ručitel může odepřít plnění, pokud věřitel zavínil, že pohledávka nemůže být uspokojena dlužníkem. Vinou liknavosti správce daně a v důsledku porušení jeho povinností nebyly pohledávky za daňovým dlužníkem v konkursním řízení uhrazeny. K závěrům krajského soudu o promlčecích lhůtách žalobce uvedl, že se soud vůbec nezabýval námitkou stěžovatele, že daňový řád v ustanovení § 70 nestanoví, že by úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatků, o kterém byl zpraven daňový dlužník, poplatník, prodlužoval také promlčecí lhůtu vůči ručiteli. K přerušení běhu šestileté promlčecí lhůty doručením přihlášky pohledávek do konkursního řízení by došlo pouze tehdy, pokud by výzva ručiteli byla vydána v rámci konkursního řízení, tedy správcem konkursní podstaty.

Žalovaný navrhl zamítnutí podané kasační stížnosti. Uvedl, že argument týkající se doručování Ing. G. byl vznesen teprve v řízení o kasační stížnosti. Zdůraznil, že správce daně je oprávněn vydat výzvu ručiteli i v případech, kdy je na nositele primární daňové povinnosti vyhlášen konkurs. Přihláška pohledávky do konkursu má vliv na běh lhůty pro promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky a tento vliv není vázán na situaci, kdy by měl výzvu ručiteli činit správce konkursní podstaty.

Nejvyšší správní soud při přezkumu rozsudku krajského soudu neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Přezkoumal pak napadené rozhodnutí v rozsahu a v mezích důvodů vymezených stížnostními body [§ 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.] a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Zásadní okolností je v souzené věci to, že předmětem soudního přezkumu ve správním soudnictví byla rozhodnutí o přeplatku na dani vydaná podle ustanovení § 64 d. ř., kterými byly přeplatky na dani z přidané hodnoty evidované na účtu žalobce převedeny na úhradu nedoplatku daně z převodu nemovitostí. Ze správního spisu vyplývá, že rozhodnutími ze dne 27. 10. 2003, čj. 71993/03/179972/5983, ze dne 11. 11. 2003, čj. 75259/03/179972/5983 a ze dne 9. 12. 2003, čj. 80283/03/179972/5983 bylo rozhodnuto o převedení přeplatku z úřední povinnosti podle ustanovení § 64 odst. 2 d. ř.. V reklamách proti rozhodnutím žalobce obsírně argumentoval k okolnostem týkajícím se vztahu konkursního řízení a oprávnění správce daně vydat výzvu k úhradě daňového dluhu ručitelem, k tvrzené liknavosti správce daně ve vztahu k daňovému dlužníku, k tomu, že správce daně nesprávně postupoval při uplatňování zřízeného zástavního práva, se závěrem, že žalobce není daňovým dlužníkem, a proto nelze rozhodnout o převedení přeplatku. Stejně podrobně se obdobnými okruhy problémů zabýval v posléze žalobami napadených rozhodnutích o reklamaci žalovaný a žalobce je následně učinil předmětem svých žalobních tvrzení. Krajský soud, přezkoumávaje žalobami napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), pak v kasační stížnosti napadeném rozsudku zaujal stanovisko k důvodnosti jednotlivých žalobních námitek.

Správní žalobou však nebylo napadeno rozhodnutí, na základě kterého vznikl žalobci nedoplatek na dani z převodu nemovitostí, tedy výzva k úhradě daňového nedoplatku daňovým ručitelem, resp. odvolání proti této výzvě, ale výše uvedená rozhodnutí o přeplatku. Úvahu o tom, které okolnosti jsou pro vydání žalobou posléze napadeného správního rozhodnutí podstatné, neučinil zcela ani žalovaný ve správním řízení. Bylo proto třeba se již ve fázi rozhodování správního orgánu o reklamaci proti rozhodnutím o přeplatku na dani zabývat tím, jaká rozhodnutí jsou reklamaci napadena a které okolnosti v reklamaci namítané mohou vzhledem k povaze napadeného rozhodnutí případně vést k závěru o důvodnosti podané reklamace.

Povahou rozhodnutí a vymezením hledisek, ze kterých lze rozhodnutí o přeplatku na dani přezkoumat, se již v minulosti Nejvyšší správní soud zabýval. V rozhodnutí ze dne 25. 11. 2004, čj. 7 Afs 17/2004-74 (www.nssoud.cz) konstatoval, že pro posouzení zákonnosti rozhodnutí správce daně o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku na dani podle § 64 d. ř. je rozhodující pouze to, zda v době rozhodování o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty stěžovatel měl či neměl nedoplatek na jiné dani.

Správce daně vede pro každý daňový subjekt osobní účet, na kterém eviduje jeho daňové a platební povinnosti, jejich úhrady nebo zánik, aby tak měl přehled o jeho daňových nedoplatecích nebo vratitelném přeplatku. Vedení této evidence je podrobně upraveno v § 62 zákona o správě daní a poplatků. Tato evidence slouží správci daně k tomu, aby mohl provádět opatření potřebná ke správnému a úplnému splnění daňových povinností daňovým subjektem, jak je stanoveno v § 1 odst. 2 citovaného zákona. 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. Daňový přeplatek vzniká tehdy, pokud je na splatnou daň zapláceno včetně záloh a příslušenství více, než kolik činí stanovená daňová povinnost. Tento přeplatek je možno daňovému subjektu vrátit, a to tehdy, jde-li o vratitelný přeplatek, tj. v případě, že daňový subjekt nemá evidován daňový nedoplatek. Podle § 59 odst. 3 písm. e) zákona o správě daní a poplatků je přeplatek na dani platebním prostředkem pro úhradu jiné daně, a proto jej lze použít na úhradu případného nedoplatku na jiné dani. Postup při použití přeplatku je upraven v § 64 citovaného zákona. V době vydání rozhodnutí o přeplatku evidoval správce daně na osobním účtu stěžovatele na základě výzvy ze dne 26. 2. 2003 pod čj. 16631/03/179960/5714 daňový nedoplatek ve výši 386 230 Kč.

Žalobce v průběhu celého správního i soudního řízení argumentoval, že nedoplatek na dani z převodu nemovitostí neměl. Je však třeba konstatovat, že ze správního spisu vyplývá, že dne 26. 2. 2003 pod čj. 16631/03/179960/5714 byla vydána výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Jí byl žalobce vyzván k úhradě částky 386 230 Kč z titulu ručení za daňový nedoplatek neuspokojený ve lhůtě splatnosti poplatníkem (společností A., s. r. o., v likvidaci). Výzva byla daňovému ručiteli – žalobci doručena dne 3. 3. 2003. Tvrzení o tom, zda žalobce podal proti uvedené výzvě odvolání, jaké argumenty v odvolání případně uplatňoval

či to, zda byla proti rozhodnutí podána soudní žaloba a zda a jak o ní bylo rozhodnuto, žalobce ve správním ani soudním řízení v této věci neučinil. Přitom právě v řízení o odvolání proti uvedené výzvě, popř. v následném soudním řízení by bylo lze zkoumat jednotlivé žalobcem namítané okolnosti o tom, že žalobci povinnost úhrady daňové povinnosti namísto dlužníka z titulu ručení nevznikla, okolnosti týkající se vlivu konkursního řízení na realizaci povinnosti ručitele k úhradě dlužné částky, tvrzené liknavosti správce daně ve vztahu k daňovému dlužníkovi či námitku promlčení, která byla ve správním řízení rovněž vznesena (stran námitky promlčení je třeba k závěrům, které učinil krajský soud, upozornit na to, že ve věci čj. 2 Afs 51/2004-57 ze dne 28. 4. 2005 byla tato otázka Nejvyšším správním soudem judikována odlišně, tato okolnost však vzhledem k povaze rozhodnutí přezkoumávaného v této věci, ničeho nemění na závěru o důvodnosti či nedůvodnosti kasační stížnosti)

V řízení o opravném prostředku proti rozhodnutí o přeplatku nelze s úspěchem namítat to, co bylo lze namítat v řízení o odvolání proti výzvě k úhradě daňového nedoplatku ručitelem, tedy v řízení samostatném a na řízení v souzené věci zcela nezávislém. Nelze obsahově shodné argumenty uplatnit v řízení, pro které je rozhodující pouze to, zda v době rozhodování o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty stěžovatel měl či neměl nedoplatek na jiné dani.

Žalobce odůvodňoval přípustnost jím uplatněných námitek argumentací k otázce, zda mu svědčí či nesvědčí povinnosti ručitele na základě výzvy k úhradě daňového nedoplatku, tvrzením, že daňový přeplatek lze použít pouze na úhradu nedoplatku u téhož daňového dlužníka a nikoli daňového dlužníka jiného, neboť tímto daňovým dlužníkem je v tomto případě společnost A.. Tato argumentace není správná. Především je třeba konstatovat, že rozhodnutími I. stupně bylo rozhodnuto o úhradě přeplatku na daňové povinnosti žalobce na nedoplatek evidovaný rovněž u žalobce, nikoli u společnosti A.. Žalobce je v rozhodnutích řádně označen a rovněž žalobci byla uvedená rozhodnutí doručena. Tvrzení o tom, že v okamžiku převodu neevidoval správce daně u stěžovatele na dani z převodu nemovitostí žádný přeplatek, je tak v rozporu právě s rozhodnutími správce daně o úhradě přeplatku. Žalobce žádné konkrétní skutečnosti (vyjma argumentace o tom, proč se domnívá, že nedoplatek svědčí nikoli jemu, ale uvedené společnosti) nepředkládá. Touto argumentací nelze zvrátit výsledek samostatného řízení o povinnosti k úhradě daňového nedoplatku ručitelem, jak uvedeno výše.

Pokud krajský soud zaujal v kasační stížnosti napadeném rozsudku stanovisko i k žalobním námitkám, vztahujícím se spíše než k napadeným správním rozhodnutím právě k rozhodnutí o uložení daňové povinnosti ručiteli, činil tak právě v návaznosti na námitky žalobce o tom, že přeplatek u daňového dlužníka lze použít pouze na úhradu nedoplatku evidovaného některým správcem daně u tohoto daňového dlužníka a ne u jiného daňového dlužníka. Soud tedy uzavřel, že přeplatky byly užity na úhradu u toho subjektu, kterému svědčily rovněž daňové nedoplatky. Jen proto, že se krajský soud zabýval i okolnostmi vztahujícími se k jinému daňovému řízení, není napadený rozsudek nezákonný.

Ze všech vyložených důvodů posoudil proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou a zamítl ji.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. května 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu