



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **JUDr. Jaroslav Mazanec**, se sídlem Mývaltova 1117, Ústí nad Orlicí, správce konkurzní podstaty úpadce **TeCap s. r. o.**, se sídlem Dvořákova 328, Lanškroun, právně zast. JUDr. Jiřím Lukášem, advokátem se sídlem Komenského 160, Ústí nad Orlicí, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 6. 2008, č. j. 30 Ca 89/2008 - 84,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2334/05/FŘ/130; tímto správním rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí správce daně I. stupně – FÚ Brno I. ve výrokové části tak, že přeplatek na DPH vykázaný ke dni 28. 4. 2003 ve výši 4 921 937 Kč se vrací podle ust. § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na účet uvedený v žádosti žalobce podané dne 22. 4. 2003, pod č. j. 85293.

Stěžovatel podal proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Jako důvod kasační stížnosti je uvedena ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.) nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je namítána nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí soudu pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů rozhodnutí, neboť soud nevyčerpал celý obsah žaloby a nerozhodl o všech žalobních důvodech. Stěžovatel uvádí, že v napadeném rozsudku krajský soud respektoval závazné zrušovací rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Dle stěžovatele krajský soud ve svém prvním rozhodnutí o této věci ze dne 17. 1. 2007 pod č. j. 30 Ca 252/2005 - 38 uvedl, že se nezabýval z důvodů v rozhodnutí uvedených, žalobní námitkou, zda postupem žalovaného ve věci byl porušen zákon o konkurzu a vyrovnání. Krajský soud se tak nezabýval všemi žalobními důvody uvedenými ve správní žalobě ze dne 31. 10. 2005. Stěžovatel proto opakuje v této kasační stížnosti nerozsouzenou právní argumentaci obsaženou v žalobním důvodu ad III/6 cit. žaloby:

Dle stěžovatele žalovaný, jakož před tím ani správce daně, se vůbec nevypořádal s tou skutečností, že Tesla Lanškroun, a. s. za kterou měly být splněny její daňové nedoplatky dle původní společné žádosti ze dne 15. 4. 2003, byla již před rozhodnutím o přeplatku, a to dne 25. 4. 2003 v úpadku, neboť byl prohlášen na její majetek konkurz a správce daně toto věděl nebo rozhodně měl a mohl vědět. Stěžovatel uvádí, že po prohlášení konkurzu pak ve smyslu zákonné úpravy nemůže věřitel úpadce přijímat plnění přímo od úpadce, ale musí své pohledávky přihlásit do konkurzu a je uspokojován postupem podle konkurzního zákona. Stěžovatel před prohlášením konkurzu dlužil společnosti Tesla Lanškroun a. s., cca 5 000 000 Kč, a proto se oba subjekty dohodly na tom, že stěžovatel svůj závazek vůči Tesla Lanškroun a. s. splatí tím, že zaplatí místo něj daňové nedoplatky. Do toho však vstoupil dne 25. 4. 2003 konkurz, který byl prohlášen na majetek Tesla Lanškroun a. s. a vztah uvedených subjektů byl následující: Poddlužník (stěžovatel) – dlužník (Tesla Lanškroun a. s. v úpadku) – věřitel (správce daně FÚ Brno I.). Dle stěžovatele tak po prohlášení konkurzu již nemohl žádný věřitel, tedy ani správce daně, přijímat plnění od poddlužníka, protože tím fakticky přijal plnění od dlužníka, který již byl v úpadku a v konkurzním řízení. Z tohoto důvodu neměl správce daně vyhovět žádosti o vrácení přeplatku ze strany stěžovatele zaplacením daňových nedoplatek Tesly Lanškroun. Správce daně měl společnou žádost poddlužníka (stěžovatele) a dlužníka (Tesla Lanškroun a. s. v úpadku) zamítnout a přeplatek měl vrátit na účet stěžovatele, který by pak následně plnil do konkurzní podstaty předmětný závazek vůči dlužníkovi.

Vzhledem k tomu, že krajský soud nerozhodl o všech žalobních námitkách, navrhuje stěžovatel napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že krajský soud vycházel v napadeném rozsudku dle ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. z právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku, kterým byl v souladu s uvedenou zákonnou úpravou i vázán. Dle žalovaného je námitka ohledně porušení zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání nekonkrétní, neboť neuvádí dostatečně přesně právní důvod tvrzené nezákonnosti a vzhledem ke skutkovému stavu ani nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Žalovaný dále uvádí, že z daného skutkového stavu, který vyplývá ze správního spisu, při vrácení přeplatku dle dispozic stěžovatele uvedených v jeho žádosti, nejednal žalovaný ani správce daně v rozporu se zákonem č. 328/1991 Sb. Jednalo se o vratitelný přeplatek stěžovatele, na kterého nebyl prohlášen konkurz a tento přeplatek nebyl součástí konkurzní podstaty úpadce Tesla Lanškroun, a. s.. Pokud stěžovatel v předmětné žalobě namítal, že vratitelný přeplatek převedl správce daně na úhradu daňových nedoplatků úpadce, čímž jednal nezákonně, pak měl stěžovatel toto jednání správce daně a žalovaného upřesnit. Žalovaný považuje rozsudek krajského soudu za přezkoumatelný a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti a řádně uplatněnými kasačními důvody (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) napadený rozsudek přezkoumal, přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Jak vyplývá ze správního spisu, podal stěžovatel dne 27. 1. 2003 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2002, ve kterém nárokoval nadměrný odpočet ve výši 5 056 786 Kč. Správce daně (Finanční úřad Brno I.) na základě podaného daňového přiznání zahájil vytýkácí řízení dle ust. § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní), za účelem prokázání pravdivosti údajů uvedených v předmětném daňovém přiznání. Před ukončením vytýkácího řízení požádal stěžovatel (podáním ze dne 15. 4. 2003) o vrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období ve výši 5 056 786 Kč na účet uvedený v jeho žádosti, a to na účet Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí, přitom tento vratitelný přeplatek měl být použit k úhradě daňových nedoplatků jiného daňového subjektu. Vytýkácí řízení bylo správcem daně FÚ Brno I. ukončeno dne 28. 4. 2003 vydáním platebního výměru, kterým byl stěžovateli vyměřen nadměrný odpočet ve výši 5 056 786 Kč. Téhož dne bylo vydáno rozhodnutí, kterým byl převeden přeplatek ve výši 4 921 937 Kč, a to dle dispozic uvedených stěžovatelem v žádosti ze dne 15. 4. 2003, tj. na účet jiného správce daně k úhradě daňových povinností jiného daňového subjektu. Zbývající částka ve výši 134 849 Kč byla dle citovaného rozhodnutí použita na úhradu nedoplatku stěžovatele na dani z přidané hodnoty dle ust. § 59 odst. 5 zákona o správě daní.

Proti rozhodnutí o přeplatku bylo podáno odvolání o kterém bylo odvolacím orgánem dne 31. 8. 2005 rozhodnuto tak, že bylo změněno rozhodnutí správce daně I. stupně – FÚ Brno I. ve výrokové části a přeplatek na DPH vykázaný ke dni 28. 4. 2003 ve výši 4 921 937 Kč se vrací podle ust. § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na účet uvedený v žádosti žalobce podané dne 22. 4. 2003, pod č. j. 85293. (Pro úplnost je nutno dodat, že dne 19. 5. 2003 byla podána ještě další žádost o vrácení téhož nadměrného odpočtu; tato žádost byla postoupena v rámci změny místní příslušnosti k 20. 5. 2003 FÚ v Ústí nad Orlicí, který ji následně v řízení zamítl).

Krajský soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného rozsudkem č. j. 30 Ca 252/2005 - 38 ze dne 17. 1. 2007 zrušil pro nezákonnost. Uvedený závěr odůvodnil soud tím, že žalovaný nesprávně aplikoval ust. § 64 zákona o správě daní, když změnil rozhodnutí správce daně I. stupně o přeplatku, ve kterém byl žalobci sdělen

výsledek vyřízení jeho žádosti o vrácení přeplatku. Tímto postupem zároveň deklaroval vůči stěžovateli způsob vrácení, když tento bezhotovostně převedl přeplatek na osobní daňový účet jiného daňového dlužníka vedený u jiného správce daně. Dle názoru krajského soudu měl správce daně v uvedeném případě postupovat zákonně konformním způsobem a zjistit, zda nemá stěžovatel evidované daňové nedoplatky, na jejichž úhradu mohl v souladu s právní úpravou použít vzniklý přeplatek a nebylo - li jich, pak přeplatek vrátit žalobci. Odchylně nemohl, dle názoru krajského soudu, postupovat, a to ani v případě žádosti o převedení přeplatku stěžovatele na účet jiného daňového dlužníka u jiného správce daně, podepsané oběma stranami (tj. stěžovatelem i druhým daňovým dlužníkem). Krajský soud uvedl, že ačkoliv žalovaný formálně změnil výrok rozhodnutí správního orgánu tak, že se přeplatek vrací, namísto převádí, fakticky byl přeplatek převeden na uhrazení nedoplatku jiného daňového dlužníka. V daném případě nelze, dle názoru krajského soudu, akceptovat vyjádření žalovaného, že přeplatek byl vrácen na žalobcem označené platební místo a jeho platbu za platbu provedenou za daňového dlužníka jinou osobou s tím, že následné vrácení takové platby není dle ust. § 59 odst. 7 zákona o správě daní přípustné. Krajský soud uzavřel, že v daném případě byl správcem daně I. a II. stupně porušen čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny a ust. § 64 zákona o správě daní.

Proti výše citovanému rozsudku podal žalovaný (tedy pův. stěžovatel) kasační stížnost o které Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že rozsudkem ze dne 10. 4. 2008 č. j. 5 Afs 59/2007 - 72 rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí uvedl, že v případě, kdy daňový dlužník požádá o vrácení přeplatku, ačkoliv tak činit nemusí neboť zákon (zde § 37a zákona o dani z přidané hodnoty) ukládá vrátit přeplatek ex offio, náleží mu rovněž právo uvést ve své žádosti také způsob vrácení, čímž dochází k naplnění zásad daňového řízení, a to vzájemné součinnosti dle ust. § 2 odst. 2 a 9 zákona o správě daní. Správce daně je poté nejen oprávněn, ale i povinen vrátit přeplatek způsobem daňovým dlužníkem požadovaným (ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní). Vrácení přeplatku daňovému dlužníkovi ve smyslu § 64 odst. 4 zákona o správě daní neznamená, že přeplatek musí být vrácen pouze na adresu daňového dlužníka, popř. na jeho účet, který daňový dlužník uvedl při registraci dle § 33 zákona o správě daní. Jedná - li se o vratitelný přeplatek, nejedná se již o finanční prostředky, kterými by bylo lze jakkoli státem disponovat, jak je tomu při postupu dle § 64 odst. 2 a 3 zákona o správě daní, ale jedná se již výlučně o finanční prostředky daňového dlužníka, které spadají toliko do jeho dispoziční sféry.

Nejvyšší správní soud uvedl, že předmětný vratitelný přeplatek byl správcem daně vrácen v intencích žádosti na uvedené platební místo, přičemž tento způsob lze považovat jak za splnění jeho nároku na vrácení daňového přeplatku dle ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní, tak i provedení platby dle ust. § 59 odst. 7 zákona o správě daní (pozn. soudu: do 31. 12. 2007 bylo upraveno ust. § 59 odst. 6 cit. zákona). Za situace, kdy již došlo k poukázání platby jinému správci daně na účet jiného daňového dlužníka, byl postup správce daně při odmítnutí následných požadavků stěžovatele na vrácení platby zcela v souladu s ust. § 59 odst. 7 zákona o správě daní a správce daně ani žalovaný nepostupovali v rozporu se zákonem a při vrácení přeplatku nepřekročili své zákonné pravomoci.

O podané žalobě tedy krajský soud znovu rozhodl tak, že ji rozsudkem ze dne 25. 6. 2008 č. j. 30 89/2008 - 84 zamítl, přičemž respektoval právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu. Tuto skutečnost ostatně připouští i stěžovatel, namítá-li však nadto nyní, že se krajský soud nezabýval i namítaným porušením zákona o konkurzu a vyrovnání, je nutno tuto kasační námitku jako nedůvodnou odmítnout.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 4. 2008 č. j. 5 Afs 59/2007 - 72, je správce daně v případě postupu dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní povinen částku představující vratitelný přeplatek poukázat dle dispozice daňového dlužníka, aniž by byl povinen zkoumat pohnutky a důvody, které k takovému postupu daňového dlužníka vedly, osobu vlastníka účtu, na něž má být přeplatek vrácen, ověřovat, zda je daňový dlužník s takto poukázanou platbou skutečně oprávněn disponovat, případně zkoumat, zda např. poukázáním platby na jiný účet, než který uvedl daňový dlužník při registraci by mohlo dojít k porušení jiných právních předpisů.

Ačkoliv ve výše citovaném rozsudku není výslovně uveden zákon č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, je třeba pod cit. *jinými právními předpisy* chápat i stěžovatelem uváděný zákon o konkurzu a vyrovnání. Při vrácení předmětného přeplatku bylo postupováno dle dispozice stěžovatele, přitom na jeho majetek nebyl v době vrácení přeplatku prohlášen konkurz. Správce daně FÚ Brno I vrátil stěžovateli přeplatek, a to způsobem v žádosti požadovaným tj. na daňový účet úpadce Tesla Lanškroun a. s. vedený u jiného správce daně a to FÚ v Ústí nad Orlicí, přičemž správce daně FÚ Brno I. nebyl povinen zkoumat a zjišťovat další skutečnosti ohledně příjemce poukázané částky, vzájemných vztahů se stěžovatelem resp. jak bude s předmětnou platbou naloženo. Stěžovatel nebyl tím, na koho byl vyhlášen konkurz, správce daně se proto nemohl, vrátil-li mu přeplatek dle jeho výslovné dispozice, žádným způsobem dopustit porušení zákona o konkurzu a vyrovnání, neboť se nemohlo jednat ani o zvýhodnění správce daně. Správce daně nebyl věřitelem, který by si dispozicí s přeplatkem mohl jakkoli své postavení upřednostnit. Jakkoli, na druhou stranu, lze připustit možnost, že by se správce daně úpadce Tesly Lanškroun a. s., FÚ v Ústí nad Orlicí mohl jejím případným započtením na daňové pohledávky úpadce Tesla Lanškroun a. s. dopustit namítaného porušení zákona o konkurzu a vyrovnání, není tato skutečnost pro právní hodnocení nyní souzené věci relevantní. Není předmětem tohoto soudního řízení, ale nebylo předmětem ani vedeného daňového řízení se stěžovatelem to, jakým způsobem naložil správce daně úpadce s platbou, kterou na účet přijal, tedy zda postupoval v intencích příslušných ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., upravujících postup při placení daní. Meritem sporu je právě a jen zhodnocení zákonnosti postupu správce daně FÚ Brno I. potažmo žalovaného při vrácení přeplatku stěžovateli, nikoli však postup správce daně FÚ Ústí nad Orlicí.

Projevil-li proto stěžovatel vůli, aby byl nadměrný odpočet vrácen jiným způsobem, než který by nastal přímo z ust. § 37a zákona o dani z přidané hodnoty, tj. žádal vrátit přeplatek na účet v žádosti uvedený, nelze tento postup hodnotit jako nezákonný. Správce daně FÚ Brno I. při vrácení přeplatku na žádost nemohl postupovat způsobem stěžovatelem namítaným, tj. zamítnout žádost o vrácení přeplatku, neboť v případě neexistence dalších daňových nedoplatků stěžovatele, byl povinen finanční prostředky evidované na osobním daňovém účtu stěžovatele vrátit do jeho dispoziční sféry. Při současné existenci vratitelného přeplatku a žádosti o jeho vrácení, totiž nelze na správci

daně požadovat, aby si činil úsudek, zda a kam jej vrátí. K takové úvaze není správce daně zákonem zmocněn, neboť při splnění zákonných podmínek, tj. existence vratitelného přeplatku dle ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, se již nejedná o finanční prostředky se kterými by bylo lze jakkoli státem disponovat, nýbrž stát je povinen respektovat vůli daňového subjektu; to v daném případě bylo zcela splněno.

Ze strany správce daně FÚ Brno I. byla tedy respektována projevená vůle stěžovatele a tento správce daně postupoval v souladu s ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní, jež upravuje vrácení přeplatku na žádost daňového dlužníka, přičemž správce daně nebyl, jak je shora uvedeno, povinen zkoumat další osud vrácené částky. Tato skutečnost byla konstatována i Nejvyšším správním soudem právě v rozsudku ze dne 10. 4. 2008 č. j. 5 Afs 59/2007 - 72. Za situace, kdy byl krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí dle ust. § 110 odst. 3 s. ř. s., pak nelze krajskému soudu vytýkat, že se uvedenou žalobní námitkou ohledně namítaného porušení zákona o konkurzu v novém rozhodnutí již dále nezabýval. Právní názor beze zbytku krajský soud respektoval, a to i včetně otázky nyní stěžovatelem nastolené.

V souvislostech výše uvedených dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud se právním názorem Nejvyššího správního soudu beze zbytku řídil (ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.), právní i skutkové otázky byly krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, a námitky uplatněné stěžovatelem nelze shledat nedůvodnými. Nezabýval-li se krajský soud v novém rozhodnutí vztahem zákona o konkurzu a vyrovnání na daný případ, nelze mu ničeho vytknout, neboť vycházejíc z právních závěrů zrušovacího rozsudku NSS, tato skutečnost byla zcela irelevantní. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 29. ledna 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu