



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: Mgr. Ing. L. P.**, zastoupeného Mgr. Ing. Petrem Prchalem, advokátem se sídlem Politických vězňů 934/15, Praha 1, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2008, č. j. 12942/08-1500-707045, ve věci žádosti o vrácení přeplatku na dani, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 8. 2009, č. j. 31 Ca 188/2008 - 38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 3. 9. 2008, č. j. 12942/08-1500-707045. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 4. 2008, č. j. 93547/08/288915/4426, kterým správce daně zastavil daňové řízení podle § 27 odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„zákon o správě daní a poplatků“), které bylo zahájeno na základě žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 téhož zákona.

Stěžovatel uvádí kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítá tak nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel brojí proti názoru krajského soudu, který se ztotožnil s názory správních orgánů, že stěžovatel nebyl oprávněnou osobou k vyplacení přeplatku na dani z důvodu, že nebyl daňovým subjektem, kterému vzniklo právo na vratitelný přeplatek. Stěžovatel však tvrdí, že pohledávku za správcem daně na vyplacení přeplatku na dani nabyl příklepem v dražbě majetku původního daňového subjektu. Nesouhlasí s názorem krajského soudu, že nemohl jako vydražitel platně nabýt (vydražit) tuto pohledávku za správcem daně. Dle jeho názoru nelze v dané věci vycházet z § 45 zákona o správě daní a poplatků, neboť ten dopadá pouze na smluvní přenos daňových povinností. V daném případě se nejednalo ani o smluvní závazek, ani o přenos daňové povinnosti, nýbrž o nabytí práva (pohledávky), byť její základ plyne z daňových předpisů. Krajský soud tak na skutkový stav nesprávně aplikoval § 45 zákona o správě daní a poplatků, v důsledku čehož také nesprávně posoudil oprávněnost stěžovatele k vymáhání přeplatku na dani.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů shledává stěžovatel v tom, že krajský soud nijak nevyložil důvody, pro které podřadil pohledávku za správcem daně pod pojem daňová povinnost. Stěžovatel má totiž za to, že daňovou povinností se dle zákona o správě daní a poplatků míní povinnost, kterou má daňový subjekt vůči správci daně, především pak povinnost úhrady daně. Stěžovatel podotýká, že z § 45 citovaného zákona, ani z jeho jiných ustanovení, nevyplývá, že by se daňovou povinností rozuměla také povinnost správce daně vůči daňovému subjektu (jako je např. povinnost vrátit daňovému subjektu přeplatek na dani).

Ve světle shora uvedeného stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil. Ve vztahu ke stížní námitce směřující do nedostatečné argumentace krajského soudu žalovaný uvádí, že stěžovatel zcela opomněl argumentaci krajského soudu na straně 4, 5 a 6 napadeného rozsudku a účelově ji zúžil toliko na úpravu § 45 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud totiž neodkázal pouze na výše uvedené ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků, ale rovněž na § 64 odst. 4 téhož zákona, ve kterém je stanoveno, že o vrácení přeplatku může požádat pouze daňový dlužník, na jehož osobním účtu daňového dlužníka vznikl přeplatek. Proto stěžovatel nemůže být osobou oprávněnou k žádosti podle § 64 odst. 4 citovaného zákona.

Krajský soud rovněž odkazoval na § 6 odst. 1 a § 2 zákona o správě daní a poplatků, z nichž vyplývá, že správce daně vede daňové řízení se subjekty vymezenými hmotněprávně, případně s jejich nástupci, a toto daňové řízení správce daně vede s konkrétním daňovým subjektem o jeho daňové povinnosti. Právní nástupnictví v daňovém řízení upravuje § 57 odst. 3 a odst. 4 téhož zákona, podle kterých je přechod daňové povinnosti možný pouze a jen pro případ smrti fyzické osoby nebo zániku právnické osoby. V době rozhodování žalovaného však zánik daňového dlužníka nenastal, a proto přechod daňové povinnosti a tím i přechod daňového přeplatku na stěžovatele byl vyloučen. Žalovaný má za to, že krajský soud dospěl s ohledem na výše uvedené ke správnému závěru, že správce daně rozhodl v souladu se zákonem, když řízení o žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku zastavil, neboť žádost podala osoba odlišná od daňového subjektu – dlužníka, z jehož daňového účtu byl přeplatek stěžovatelem k vrácení požadován. Žalovaný podotýká, že správce daně nezastavil řízení z důvodů, že by stěžovatel nebyl daňovým subjektem, nýbrž z toho důvodu, že ve vztahu k požadovanému a specifikovanému přeplatku stěžovatel není daňovým subjektem, tj. osobou oprávněnou požádat o vrácení přeplatku. Podle žalovaného se krajský soud řádně a vyčerpávajícím způsobem vypořádal s jednotlivými námitkami stěžovatele uplatněnými v žalobě. Navrhuje tedy, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Ze správního a soudního spisu vyplývá, že stěžovatel v rámci veřejné dražby ze dne 4. 5. 2005 nabyl pohledávku úpadce MAVEL – družstevní záložny Brno (dále jen „úpadce“) ve výši 884 176,25 Kč vůči správci daně, přičemž se jednalo o pohledávku na vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob a na dani z přidané hodnoty. Následně stěžovatel žádostí ze dne 7. 3. 2008 požádal správce daně o vrácení přeplatku na dani ve výši 884 176,25 Kč podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, který vznikl na daňovém účtu úpadce, přičemž svůj nárok k pohledávce doložil listinami svědčícími o vydražení pohledávky úpadce. Správce daně dne 1. 4. 2008 vydal rozhodnutí, č. j. 93547/08/288915/4426, kterým řízení ve věci předmětné žádosti stěžovatele zastavil v souladu s § 27 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Dle jeho závěrů stěžovatel není daňovým dlužníkem, kterému by vznikl daňový přeplatek podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání k žalovanému. Především namítal, že správce daně nezdůvodnil, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že stěžovatel není oprávněn k podání předmětné žádosti, přičemž se vůbec nezabýval otázkou postoupení pohledávky a skutečností, že co do obsahu se obsah pohledávky změnou věřitele (tj. oprávněného daňového subjektu, u něhož pohledávka za státem vznikla) nezměnil. Stěžovatel v odvolání uvedl, že de facto i de iure vstoupil do postavení daňového subjektu, u něhož přeplatek vznikl, a správce daně neoprávněně zadržuje finanční prostředky, které mu tak náležejí.

Původní daňový dlužník již nemůže o vrácení přeplatku požádat, neboť tuto pohledávku postoupil (prodal) stěžovateli. Správce daně dostatečně nezdůvodnil, proč stěžovatele považoval za osobu odlišnou od daňového dlužníka. Skutečnost postoupení pohledávky nevzal správce daně vůbec na zřetel.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 9. 2008, č. j. 12942/08-1500-707045, odvolání zamítl. Rovněž dospěl k názoru, že stěžovatel není subjektem oprávněným žádat o vrácení předmětného přeplatku, neboť daňovým dlužníkem oprávněným podat žádost o vrácení předmětného přeplatku byl úpadce. Stěžovatele nebylo možno považovat ani za právního nástupce úpadce, neboť ten v době podání žádosti dosud nezanikl. Naopak se zcela ztotožnil se závěry správce daně, který řízení ve věci stěžovatelovy žádosti zastavil na základě § 27 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, neboť stěžovatel nebyl podle citovaného zákona ani jiného zvláštního předpisu daňovým subjektem oprávněným vrácení přeplatku požadovat. Žalovaný uvedl, že z vlastnictví údajné pohledávky, která vznikla jinému daňovému subjektu, nelze dovodit, že její nabyvatel má ohledně této daňové pohledávky postavení daňového subjektu v daňovém řízení.

Proti danému rozhodnutí podal stěžovatel žalobu ke krajskému soudu. Krajský soud se ztotožnil s argumentací žalovaného. Podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků totiž platí, že o vrácení přeplatku může požádat pouze daňový subjekt, na jehož vlastním daňovém účtu vznikl přeplatek, což není případ stěžovatele. Tvrzení stěžovatele, že na základě vydražené pohledávky vstoupil do práv daňového dlužníka - úpadce, na jehož daňovém účtu měl existovat přeplatek, kterého se stěžovatel domáhal, nemá oporu v právní úpravě. Krajský soud rovněž odkázal na § 45 citovaného zákona, dle kterého platí zákaz přenosu daňové povinnosti. Podle krajského soudu do předmětného zákazu spadá také přenos prostřednictvím dražby daňové pohledávky. Uvedl, že nakládání s přeplatky v daňovém řízení je upraveno zákonem o správě daní a poplatků (§ 64) a podléhá veřejnoprávnímu režimu, a proto není možno je považovat za „standardní (soukromoprávní) pohledávky“, jak se stěžovatel domnívá. Krajský soud dále uvedl, že v daném případě nemohlo k přenosu daňové povinnosti dojít, a nemohlo ani dojít k přechodu daňové povinnosti podle § 57 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Zdejší soud vycházel při rozhodování především z následujících ustanovení zákona o správě daní a poplatků.

Z ustanovení § 62 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že správce daně vede evidenci příjmů, jejímž předmětem je zachycování daňových a platebních

povinností, jejich úhrad nebo zániků a z toho vyplývajících daňových přeplatků a nedoplatků. Tyto údaje jsou evidovány na osobních účtech jednotlivých daňových dlužníků odděleně za každý druh daně.

Na těchto osobních účtech jednotlivých dlužníků jsou vedle nedoplatků evidovány také veškeré jejich přeplatky. Problematiku rozhodování o daňových přeplatcích upravuje § 64 zákona o správě daní a poplatků. Z obsáhlé dikce tohoto ustanovení vyplývá, že správce daně (podle okolností konkrétní věci) může ve věci daňového přeplatku vydat několik typů rozhodnutí.

Legální definice daňového přeplatku je obsažena v ustanovení § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků; daňovým přeplatkem je částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Dle odst. 2 citovaného ustanovení se přeplatek použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo, není-li takového nedoplatku, jako záloha na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. Daňový přeplatek se použije i na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, požádá-li o to tento správce daně tak, aby tento požadavek došel správci daně, u něhož je evidován daňový přeplatek, ještě před jeho vrácením, nejpozději však do dne lhůty nároku na jeho vrácení. O použití přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně může požádat též daňový dlužník. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den platby den, který následuje po dni vzniku přeplatku (§ 64 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků).

Ustanovením § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků jsou tedy upraveny rozhodovací kompetence správce daně v těch případech, kdy dojde ke vzniku přeplatku, přičemž daňový dlužník současně vykazuje daňový nedoplatek, resp. nastupuje-li zákonná povinnost placení záloh splatných v témže zdaňovacím období v budoucnu. Správce daně je, za této situace, v první řadě povinen po vzniku přeplatku z moci úřední (tj. i bez žádosti daňového dlužníka dle odst. 3 cit. ustanovení) zkontrolovat, zda není na osobním daňovém účtu daňového dlužníka evidován současně daňový nedoplatek. Bude-li takový nedoplatek zjištěn, je správce daně povinen ve smyslu výše uvedeného ustanovení přeplatek na jeho úhradu převést. Stejně důsledky pro převedení přeplatku na úhradu daňového nedoplatku u téhož daňového dlužníka nastanou i v případě požadavku jiného správce daně, popř. pokud o to požádá sám daňový dlužník. O převedení přeplatku na úhradu svých daňových povinností může dle odst. 3 citovaného ustanovení požádat i samotný daňový dlužník.

Ustanovení § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků stanovuje správci daně procesní postup při rozhodování v těch případech, kdy dojde ke vzniku přeplatku, přičemž daňový dlužník však nevykazuje žádné nedoplatky, ani neexistuje zákonná povinnost daňovou povinností zálohovat. Daňové přeplatky tak vzniknou a jsou vratitelné. Za vratitelný přeplatek je dle cit. ustanovení považován

přeplatek, činí-li více než 50 Kč a není-li současně u daňového dlužníka evidován nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně. Dle této obecné úpravy se přeplatek vrací na žádost daňového dlužníka, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak.

Z právě předestřené jednoznačně vyplývá, že o daňový přeplatek může požádat pouze ten daňový dlužník, kterému na jeho osobním účtu vznikl daňový přeplatek, nikoli subjekt, jehož přeplatky a nedoplatky jsou evidovány na jiném osobním účtu. Z ustanovení § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků tedy vyplývá, že zákon označuje daňovým dlužníkem jak subjekt, který má vůči správci daně nedoplatek na jiné dani, tak subjekt, který má vůči správci daně pohledávku na vrácení přeplatku na dani. Nejvyšší správní soud se na základě výše uvedeného ztotožňuje s argumentací krajského soudu, který uvedl, že o vrácení přeplatku může požádat pouze daňový dlužník, na jehož osobním daňovém účtu vznikl přeplatek. Proto byl v daném případě oprávněným subjektem požádat o vrácení přeplatku pouze úpadce, který je daňovým dlužníkem, jemuž předmětný přeplatek na dani vznikl, resp. správce konkurzní podstaty.

Výše uvedené závěry podporuje mimo jiné i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 5 Afs 59/2007 – 72 (dostupný na www.nssoud.cz). V tomto rozhodnutí se sice Nejvyšší správní soud zabýval věcně odlišnou právní otázkou, nicméně dospěl k totožnému závěru, že *„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 o finanční prostředky daňového dlužníka, které spadají výlučně do jeho dispoziční sféry“*. Jinými slovy, pokud by o vrácení přeplatku v nyní posuzované věci požádal sám úpadce, a to o vrácení na účet stěžovatele, správci daně by nepříslušelo zkoumat, komu tento účet náleží, nýbrž respektovat vůli daňového dlužníka a plnit na účet v žádosti uvedený.

S názorem stěžovatele, že byl oprávněnou osobou k vyplacení přeplatku na dani, nelze souhlasit, neboť žádný právní předpis neupravuje, že by vydražením „přeplatku na dani“ stěžovatel mohl získat postavení daňového dlužníka dle shora citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků.

Na druhou stranu je nutno se stěžovatelem souhlasit, že odůvodnění krajského soudu týkající se § 45 zákona o správě daní a poplatků je chybné a že se v daném případě skutečně nejednalo o dohodu o převodu daňové povinnosti. To však nic nemění na tom, že stěžovatel na základě výše uvedených zákonných ustanovení a závěrů, k nimž zdejší soud v posuzovaném případě dospěl, nebyl subjektem oprávněným k podání žádosti o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Proto zdejší soud konstatuje, že pochybení krajského soudu

ve vztahu k ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků nemělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku krajského soudu.

Ve druhé stížní námitce stěžovatel namítá, že krajský soud v napadeném rozsudku nijak nevyložil, z jakých důvodů podřadil pohledávku za správcem daně pod pojem daňová povinnost, čímž namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí musí být založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Takovými vadami mohou být mimo jiné případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů se může rozhodnutí soudu stát také tehdy, pokud by soud například nevyčerpal celý předmět řízení a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Nejvyšší správní soud však nedostatek takového charakteru (tj. opomenutí některé ze žalobních námitek ze strany krajského soudu) v napadeném rozsudku neshledal. Výrok rozhodnutí je odůvodněn a odůvodnění rozsudku není možno považovat za nesrozumitelné. Zdejší soud neshledal, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný ani v důsledku jiné vady řízení. Navzdory tomu, že se krajský soud k otázce pojmů daňová povinnost a „daňová pohledávka“ v rozsudku nevyjádřil vyčerpávajícím způsobem, když pouze uvedl, že pod daňové povinnosti spadají rovněž daňové pohledávky, vyjádřil se k této otázce nepřímou již v rámci výkladu § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, když uvedl, že „daňový dlužník je termín označující daňový subjekt ve fázi placení daní (...) ať už na jeho daňovém účtu vznikl přeplatek nebo nedoplatek“. Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nelze stěžovateli v dané námitce vyhovět.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu přezkoumal a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Účastníkovi řízení podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 11. března 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu