



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Kooperativa ČR, a. s.**, se sídlem Dobruška, Na Poříčí 859, zastoupeného JUDr. Františkem Hanákem, advokátem se sídlem Hlinsko, Adámkova 149, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2008, č. j. 31 Ca 132/2008 - 44,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** 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 :

Rozhodnutím ze dne 15. 5. 2008, č. j. 4375/08-1500-602525 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl žalovaný odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Dobrušce (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 12. 2007, č. j. 35855/07/254974/2298, kterým byla podle ustanovení § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuta žádost žalobce o vrácení přeplatku ve výši 220 306 Kč na osobním účtu úpadce Kooperativa ČR, a. s. na příjmu *Zvláštní prostředky – exekuce*. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Hradci Králové žalobou, který ji rozsudkem ze dne 30. 10. 2008, č. j. 31 Ca 132/2008 - 44, zamítl.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku po stránce skutkové konstatoval, že společnosti ELMAN, a. s., jakožto poplatníkovi daně, byla dne 25. 1. 2000 vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 5 966 120 Kč; žalobce se stal ze zákona ručitelem této daně. Správce daně na poplatníkovi daň z převodu nemovitostí nevymáhal, nýbrž vyzval žalobce k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, a to výzvou ze dne 7. 3. 2000. Žalobce proti výzvě

podal odvolání, jež bylo odvolacím orgánem zamítnuto, stejně jako žaloba proti tomuto rozhodnutí podaná následně žalobcem ke správnímu soudu (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 12. 2000, č. j. 30 Ca 190/2000 - 20). V roce 2001 byla zahájena a následně i provedena daňová exekuce vůči žalobci, coby ručiteli za daňové nedoplatky, jejímž cílem bylo vydobytí částek ve výši 5 966 120 Kč a 410 795 Kč. Následně bylo rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 11. 2002, č. j. 38 Cm 72/2001 - 108, v řízení o žalobě podané správcem konkursní podstaty žalobce rozhodnuto, že smlouva o zajištění závazku převodem práva ze dne 9. 2. 1998, jež byla podkladem pro vyměření shora uvedené daně z převodu nemovitostí ve výši 5 966 120 Kč, je neplatná. Správce daně proto v rámci obnovy řízení vydal dne 23. 2. 2004 nový platební výměr, jímž daň z převodu nemovitostí vyměřil v nulové výši. Pohledávka správce daně za daňovým nedoplatkem ve výši 410 795 Kč tím nebyla nijak dotčena. Dne 24. 8. 2005 uplatnil správce konkursní podstaty žalobce u Krajského soudu v Hradci Králové žalobou svůj požadavek vůči správci daně na zaplacení částky 220 306,70 Kč, z titulu zmiňované exekuce. Řízení před soudem bylo zastaveno pro věcnou nepřislušnost a věc byla postoupena k vyřízení správci daně. Ten o podání rozhodl jako o žádosti o vrácení daňového přeplatku ve smyslu ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu s tím, že žádost zamítl.

Krajský soud dovodil, že pokud žalobce žádal vrácení částky 220 306,70 Kč, tedy částky vymožené na žalobci zmiňovanou daňovou exekucí, bylo rozhodnutí o této žádosti v pravomoci správce daně, a to dle zásad stanovených daňovým řádem. Ten umožňuje dispozicí s částkami na osobním daňovém účtu pouze postupem podle ustanovení § 64 daňového řádu, tedy postupem, při němž správce daně zvažuje, zda daňovému subjektu vznikl přeplatek na dani a případně též, jak s ním má být naloženo. Konstatoval, že daňový řád nezná jiné zařazení pojmu *vyexekované peníze* než pod institut upravený v ustanovení § 64, tedy institut přeplatku na dani.

Postup správce daně, který žádost žalobce hodnotil jako žádost o vrácení daňového přeplatku, označil krajský soud za zákonný; dále se pak zabýval otázkou, zda správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, pokud žádost o vrácení přeplatku zamítl. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl velice podrobný a konkrétní výčet částek, jež byly exekucí vymoženy, následně jako přeplatek na základě obnovy řízení vráceny, eventuálně použity k úhradě splatných daňových pohledávek. Provedl též podrobný výpočet, z něhož bylo patrné, že při daňové exekuci byla na žalobci vymožena částka celkem 1 400 373,60 Kč, z které po odpočtu exekučních nákladů (23 305 Kč) a částky za daňový nedoplatek, jenž nebyl obnovou řízení dotčen (410 795 Kč), bylo žalobci vráceno celkem 966 273,60 Kč; výši této částky ostatně žalobce nikterak nehodnotil ani nesporel. Správce konkursní podstaty byl s výší přeplatku seznámen a dále s ním nakládal v souladu s ustanovením § 64 odst. 2 a 3 daňového řádu.

Krajský soud tak nepřisvědčil námitce žalobce, že daňová povinnost v jeho případě vůbec nevznikla, protože nemohl ani vzniknout přeplatek na dani a tudíž se od samého počátku mělo jednat o náhradu újmy vzniklé protiprávní exekucí. Jak již krajský soud uvedl, správce daně byl v daném případě oprávněn i povinen postupovat podle ustanovení § 64 daňového řádu a žádost žalobce tudíž posuzovat pouze jako žádost o vrácení daňového přeplatku. Jiný způsob ani daňový řád nepřipouští. Krajský soud uzavřel, že správce daně nemá pravomoc k posuzování otázky, zda žalobci vznikla protiprávní exekucí újma či nikoliv, eventuálně zda mu za tuto újmu náleží náhrada. Daňové orgány tedy postupovaly zákonně, pokud žádost hodnotily toliko z pohledu existence daňového přeplatku a jejich postupu při zamítnutí žádosti nemohl krajský soud nic vytknout, neboť přesným výpočtem dospěly k závěru, že ke dni žádosti byl již přeplatek žalobci v plném rozsahu vrácen.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, v níž namítá důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel je přesvědčen, že se krajský soud dopustil nesprávného právního posouzení věci, neboť věc neposuzoval s ohledem na ustanovení zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu“), ačkoliv si byl vědom, že usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2001, sp. zn. 41 K 32/2001, byl na majetek stěžovatele prohlášen konkurs. Odkazuje přitom na konkursní spis, z jehož listu č. 560 vyplývá, že správce konkursní podstaty doplnil dne 2. 6. 2005 soupis konkursní podstaty úpadce Kooperativa ČR, a. s. mimo jiné o částku ve výši 799 803 Kč pod položkou 3, o částku 2 270 543 Kč pod položkou č. 4, o částku 120 306 Kč pod položkou 5, o částku 250 556 Kč pod položkou 6 a o částku 83 367 Kč pod položkou 7. Dále stěžovatel odkazuje na ustanovení § 18 odst. 3 zákona o konkursu, z něhož vyplývá, že jakmile je věc, právo nebo jiná majetková hodnota zapsána do soupisu, může s ní nakládat pouze správce konkursní podstaty nebo osoba, již dal správce k tomu souhlas. Z tohoto ustanovení dovozuje, že pokud správce konkursní podstaty oznámil správci daně, že do soupisu konkursní podstaty sepsal pohledávky za správcem daně, nebyl zde dán prostor pro *zamítnutí* takové výzvy podle daňového řádu. Zákon o konkursu je v této věci *lex specialis*, a proto je nutno použít jeho ustanovení před daňovým řádem. Z toho pak stěžovatel dovozuje, že jediným zákonným postupem, jak brojit proti zápisu věci, práva či jiné majetkové hodnoty do soupisu konkursní podstaty, byl postup podle ustanovení § 19 zákona o konkursu. Správce daně tedy na výzvu správce konkursní podstaty nebyl oprávněn reagovat vydáním rozhodnutí podle daňového řádu, ale mohl pouze z vlastní iniciativy podat excindační žalobu proti správci konkursní podstaty.

Ve dvou doplněních kasační stížnosti, doručených krajskému soudu ve dnech 22. 1. 2009 a 9. 2. 2009, stěžovatel poukázal na to, že je nesporné, že si správce daně (jako věřitel) přihlásil do konkursního řízení mimo jiné pohledávku ve výši 410 795 Kč z titulu neuhrazené daně z převodu nemovitostí. Současně je z vyjádření žalovaného nesporné, že správce daně započtl část finančních prostředků získaných v daňové exekuci (podle rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích ze dne 9. 9. 2004, č. j. 48 Cm 60/2002 - 224, na neexistující pohledávku) a následně prohlásil, že tato část pohledávky již neexistuje a byla tímto uhrazena. To je zřejmé i z toho, že správce daně vzal část přihlášených pohledávek zpět z důvodu jejich zániku započtením. Všechny tyto skutečnosti stěžovatel navrhol prokázat konkursním spisem sp. zn. 41 K 32/2001 a denním výpisem z osobního daňového účtu stěžovatele za období vedení konkursu. Tyto návrhy na provedení důkazů však krajský soud zamítl. Stěžovatel poukazuje i na ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu, které neumožňuje provést započtení na majetek patřící do podstaty. Správce daně, jakožto konkursní věřitel, nemohl provést započtení, a to ani podle daňového řádu. Krajský soud měl výzvu správce konkursní podstaty k vydání peněžních prostředků do podstaty, adresovanou správci daně, posoudit podle ustanovení § 27 odst. 4 zákona o konkursu, tj. jako uplatnění pohledávky ve prospěch podstaty a nikoliv jako žádost o vrácení přeplatku na dani. Správce daně neměl po sepsání pohledávky do konkursní podstaty jinou možnost, než ji podle zákona o konkursu správci konkursní podstaty vydat.

Stěžovatel dále, ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., namítá, že krajský soud nesprávně dovodil, že daňové orgány neměly jinou možnost, než žádost stěžovatele o vrácení dané částky, posoudit jako žádost o vrácení přeplatku na dani. Žádost měla být od samého počátku posuzována jako žádost o vydání bezdůvodného obohacení. Stěžovatel se jí totiž domáhal vydání bezdůvodného obohacení ve výši 410 795 Kč, tj. částky nezákonně započtené, a dále částky rovnající se zbytku nevrácených finančních prostředků (např. náklady

exekuce), které byly vymoženy k uspokojení pohledávky ve výši 5 966 120 Kč, která však nikdy neexistovala. Správce daně úmyslně posoudil žádost nesprávně a účelově ji překvalifikoval, ačkoliv předtím sám považoval částku, tvořící předmět tohoto řízení, za „neidentifikovatelné finanční prostředky“. Stěžovatel je přesvědčen, že nevznikla-li daňová povinnost, nemohl vzniknout ani přeplatek na dani. Správce daně měl žádost o vydání bezdůvodného obohacení správně vyhodnotit a pro nedostatek vlastní pravomoci ji měl postoupit k vyřízení *příslušným státním orgánům*. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s tím, že daňové orgány neměly možnost jiného postupu, než žádost zamítnout. Byly zde i *jiné možnosti postupu*, neboť daňovým orgánům bylo známo, že stěžovatel vede spor o náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem u Okresního soudu v Rychnově nad Kněžnou, pod sp. zn. 3 C 101/2006. Výsledek tohoto řízení je rozhodný pro posouzení daně předběžné otázky; proto měl správce daně řízení přerušit do pravomocného skončení tohoto soudního řízení. Posouzení žádosti stěžovatele jako žádosti o vrácení daňového přeplatku, a nikoliv jako žádosti o vydání bezdůvodného obohacení, v podstatě vedlo k odepření práva stěžovatele na soudní ochranu, neboť nejprve soudy v rámci obecného soudnictví konstatovaly svou věcnou nepřislušnost a poté daňové orgány žádost zamítly z hlediska vázanosti daňovým řádem (tj. nemožnosti rozhodovat o vydání bezdůvodného obohacení). Není zde již jiná možnost procesního postupu, jak dosáhnout věcného projednání věci. I kdyby stěžovatel připustil, že bezdůvodné obohacení bylo na místě posoudit jako přeplatek na dani, stejně daňové orgány pochybily, neboť se nemohou dovolávat zákonných mezí či postupu posouzení přeplatku *sensu stricto* dle daňového řádu, jestliže předtím samy postupovaly nezákonně při započtení pohledávek a tedy neexistence přeplatku byla způsobena úmyslně nezákonným postupem. Z postupu správce daně je zřejmé, že se nezákonným započtením chtěl vyhnout účasti v konkursním řízení a domoci se efektivního uspokojení pohledávky jiným způsobem. Správce daně se tímto postupem nezákonně zvýhodnil oproti ostatním konkursním věřitelům.

Stěžovatel též odmítá závěr krajského soudu, že výši přeplatku vypočteného žalovaným nesoroval. V uvedeném výpočtu totiž nebyl zohledněn přeplatek, který vznikl nezákonným započtením (částka 410 795 Kč), a v důsledku chybného právního hodnocení nebyl na osobním daňovém účtu evidován. Ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu bylo započtení učiněné vůči pohledávce ve výši 410 795 Kč nezákonné. Bylo nutno zohlednit taktéž pohyby na osobním daňovém účtu v minulosti, zejména v případě daného započtení, na které bylo nutno nahlížet analyticky jako na dvě proti sobě stojící pohledávky (daňový dluh vůči částce vymožené v rámci exekuce). Tímto postupem by bylo zjištěno, že na osobním daňovém účtu přeplatek existuje. V této souvislosti odkazuje stěžovatel na tabulku č. 1 obsaženou v jeho podání.

Dále stěžovatel nesouhlasí s názorem, že daňové orgány neměly jinou možnost než postupovat podle daňového řádu. Daňové orgány byly povinny *ex officio* aplikovat příslušná ustanovení zákona o konkursu, ale i ustanovení občanského zákoníku, týkající se bezdůvodného obohacení, a to taktéž přednostně. Podle ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu, který je nutno posoudit jako *lex specialis* vůči daňovému řádu, nelze provést započtení v průběhu konkursu. Daňové orgány měly konstatovat nepřípustnost tehdejšího započtení pohledávky ve výši 410 795 Kč oproti částce vymožené v rámci daňové exekuce. Ke dni tohoto nezákonného započtení vzniklo bezdůvodné obohacení ve výši 410 795 Kč. Tuto splatnou pohledávku nesměl správce daně takto uspokojit, nýbrž ji měl přihlásit do konkursního řízení vedeného na majetek stěžovatele (což ostatně učinil, avšak po provedení nezákonného započtení vzal přihlášku zpět). Tato částka, nedotčená započtením, měla být vrácena ve prospěch konkursní podstaty v celé výši.

Ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatel konečně zopakoval, že krajský soud zamítl jeho návrh na provedení důkazu podrobným výpisem z osobního daňového účtu, ze kterého by jasně vyplynuly platby příchozí (částka vyexekovaná) a platby odchozí

(vrácení jednotlivých dílčích částek jako přeplatku na dani). Tímto důkazním návrhem, učiněným v průběhu jednání před krajským soudem, zamýšlel stěžovatel prokázat, že přeplatek na dani existuje a existoval i ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Zamítnutím provedení důkazu porušil krajský soud právo stěžovatele na spravedlivý proces, neboť odmítl-li provedení důkazu pro jeho nadbytečnost, avšak poté vydal rozhodnutí, kterým stěžovateli jakožto žalobci, nesoucímu důkazní břemeno, nevyhověl, zatížil řízení podstatnou vadou.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ve smyslu ustanovení § 19 odst. 2 zákona o konkursu nebylo správci daně nikdy soudem uloženo podat žalobu na vyloučení dotyčných pohledávek sepsaných do konkursní podstaty a nebyla mu tudíž k tomu soudem stanovena lhůta. Žádný zákon nemůže dlužníka z takto sepsané pohledávky zbavit práva použít ke své obraně všech dostupných právních prostředků; v tom není omezen lhůtou pro podání excindační žaloby. Správce konkursní podstaty nejprve uplatnil požadavek na peněžitě plnění vůči správci daně (ve prospěch konkursní podstaty) formou žaloby u Krajského soudu v Hradci Králové; pro věcnou nepřislušnost bylo toto řízení zastaveno a věc byla postoupena správci daně. Podle názoru soudu vyjádřeného v tomto usnesení, uplatnění pohledávky vůči správci daně na peněžitě plnění do konkursní podstaty není sporem vyvolaným konkursem, ale jedná se o nárok, který má být řešen podle daňového řádu. Tento názor potvrdil i Vrchní soud v Praze a vyplývá i z konstantní judikatury Nejvyššího soudu (např. rozsudek ze dne 24. 7. 2007, sp. zn. 29 Cdo 2244/2007). Námitku nevyužití postupu podle ustanovení § 19 zákona o konkursu navíc stěžovatel neuplatnil v odvolání, ani v žalobě, ani při ústním jednání.

Žalovaný nezpochybňuje, že stěžovatel měl vůči správci daně v určitém období pohledávku; spor se však týká výše stěžovatelem nárokováného peněžitě plnění. Stěžovatel uplatnil svůj nárok na peněžitě plnění z přebytku daňové exekuce vůči správci daně současně dvojnásobem. Jednak žádostmi o vrácení přeplatku, respektive o jeho použití k úhradě pohledávek správce daně za podstatou a jednak žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. Důvodem pro vydání zamítavých rozhodnutí o žádosti a o odvolání stěžovatele nebylo tedy zpochybnění soupisu pohledávek do konkursní podstaty, ale skutečnost, že požadované plnění již bylo správcem daně v maximálním možném rozsahu poskytnuto ve prospěch konkursní podstaty, respektive stěžovatele. Případné další nároky, které převyšují skutečný přebytek z výtěžku daňové exekuce, může stěžovatel uplatňovat toliko postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

V replice k doplnění kasační stížnosti žalovaný uvedl, že je zjevné, že se stěžovatel dodatečně snaží tvrdit, že řízení bylo vedeno o jiné věci, než tomu ve skutečnosti bylo. Původní žaloba, podaná u Krajského soudu v Hradci Králové, zněla na zaplacení částky 220 306 Kč do konkursní podstaty. Do částky, kterou stěžovatel požadoval, nikdy nezahrnoval i částku 410 795 Kč. Tvrzení, že nárok na vydání finančního plnění správcem daně vznikl stěžovateli v důsledku neoprávněného započtení výtěžku exekuce na nedoplatek ve výši 410 795 Kč, byl poprvé uveden až v doplnění kasační stížnosti. Správce daně se nedopustil neoprávněného zápočtu na majetek konkursní podstaty; daňová exekuce byla vedena i na vymožení nedoplatku ve výši 410 795 Kč, proto byla tato pohledávka správce daně pokryta výtěžkem daňové exekuce. Výtěžek daňové exekuce byl správcem daně získán v roce 2001 ještě před prohlášením konkursu na majetek stěžovatele. Následně žalovaný zaslal na vědomí usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 9. 2009, č. j. 1 Ko 41/2009 - 1223 (ve věci žádosti stěžovatele o zrušení konkurzu) a korespondenci stěžovatele se žalovaným, týkající se snahy stěžovatele o započtení vzájemných pohledávek se správcem daně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se musel předně zabývat přípustností jednotlivých kasačních námitek stěžovatele, ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. Citované ustanovení stanoví, že *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.* Z obsahu kasační stížnosti a jejích doplnění nelze přehledněnout, že některé okruhy námitek nebyly stěžovatelem uplatněny již v žalobě (či později, ve lhůtě k podání žaloby), ačkoliv se jedná o námítky, které evidentně takto být uplatněny mohly. Stěžovatel navíc ani netvrdí žádné důvody, které by mu snad v takovém postupu bránily. Takto uplatněnými námitkami se tudíž Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, jelikož jsou ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustné.

Konkrétně se jedná o tvrzení, že se krajský soud nezabýval věcí s ohledem na zákon o konkursu; že byl správce daně povinen postupovat podle ustanovení § 18 odst. 3 a § 19 zákona o konkursu, a to z důvodu, že zákon o konkursu je *lex specialis* ve vztahu k daňovému řádu; že se stěžovatel domáhá vydání bezdůvodného obohacení ve výši 410 795 Kč; že správce daně, při vědomí zahájeného sporu o náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem u Okresního soudu v Rychnově nad Kněžnou, měl řízení o vrácení daňového přeplatku přerušit až do pravomocného rozhodnutí o této věci, neboť se jedná posouzení předběžné otázky; že byl správce daně povinen přednostně před daňovým řádem aplikovat ustanovení občanského zákoníku o bezdůvodném obohacení; a že výzva správce konkursní podstaty k vydání peněžních prostředků do podstaty měla být posuzována jako uplatnění a vymáhání pohledávky ve prospěch podstaty ve smyslu ustanovení § 27 odst. 4 zákona o konkursu.

I námitka, že správce daně prováděl v rozporu s ustanovením § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu nepřipustná započtení na majetek patřící do konkursní podstaty, spadá pod ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. Tato námitka sice byla vznesena na ústním jednání dne 29. 10. 2008, nicméně podle ustanovení § 71 odst. 2 *in fine* s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 72 odst. 1 s. ř. s. byla uplatněna opožděně, neboť rozšířit žalobu o další žalobní body lze jen ve lhůtě pro podání žaloby, která čítá dva měsíce ode dne, kdy bylo rozhodnutí oznámeno žalobci doručením písemného vyhotovení, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Lhůta pro podání žaloby tak uplynula ve středu 16. 7. 2008 (§ 40 odst. 2 s. ř. s.) a krajský soud proto nebyl povinen se touto argumentací věcně zabývat. Jelikož tato námitka byla uplatněna opožděně v řízení před krajským soudem, tj. nebyla uplatněna v žalobě nebo ve lhůtě pro podání žaloby, je taktéž nutné nahlížet na ni jako na nepřipustnou ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. K tomu se již Nejvyšší správní soud vyjádřil v tom smyslu, že „*nepřipustnost důvodů neuplatněných v řízení před soudem I. stupně (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) a nemožnost uplatnění skutkových novot (§ 109 odst. 4 s. ř. s.) je třeba vzít v úvahu k důvodům a skutečnostem uplatněným ve lhůtě uvedené v § 72 odst. 1 s. ř. s.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2005, č. j. 7 Azs 329/2004 - 48, dostupný z www.nssoud.cz). Obecně se k ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, publikovaném pod č. 1743/2009 Sb. NSS, z něhož se podává, že „*ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup ke soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantis iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem první instance. Pokud*

tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené.“

Ve vztahu k námitce nepravomoci žádného státního orgánu projednat danou věc meritorně, je třeba uvést, že z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 7. 2007, sp. zn. 29 Cdo 2244/2007, dostupného z www.nsoud.cz, plyne, že „spor, v němž se správce konkursní podstaty úpadce domáhá toho, aby správce daně do konkursní podstaty vrátil (zaplatil) přeplatek na dani z příjmů fyzických osob, není sporem vyvolaným konkursem. Pravomoc k rozhodnutí takového sporu nemají soudy, ale správci daně.“ Ve světle tohoto judikátu (s nímž se zdejší soud ztotožňuje) bylo zcela v pořádku, jestliže civilní soud řízení o takto podané žalobě zastavil. Správce daně se pak postoupeným podáním stěžovatele zabýval a jeho obsah vyhodnotil v rámci své pravomoci jako žádost o vrácení daňového přeplatku ve smyslu ustanovení § 64 daňového řádu. Správce daně přitom žádost stěžovatele posoudil věcně, avšak dospěl k závěru, že není důvodná, a proto ji zamítl. Jím vydané rozhodnutí pak podléhá soudní kontrole v rámci správního soudnictví. Není proto pravdivá argumentace stěžovatele, že neexistuje žádná možnost, jak dosáhnout věcného projednání předmětné věci.

K samotnému postupu správce daně podle ustanovení § 64 daňového řádu se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 101/2008 - 60, dostupném z www.nssoud.cz, v tom smyslu, že „zkoumá-li správce daně podmínky pro vrácení přeplatku (§ 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), zkoumá nejprve, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl a zda-li jej na některé z daní eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s ním; zkoumá totiž nejprve, zda neeviduje on sám nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je oprávněn takový vratitelný přeplatek vydat, vrátit. Pokud však dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne.“ Správce daně tedy není oprávněn v mezích své pravomoci uvážit – v rovině soukromoprávní - o tom, zda vznikla stěžovateli majetková újma či vzniklo bezdůvodné obohacení na straně správce daně a takovou majetkovou hodnotu daňovému subjektu vydat. Proto se správce daně zcela správně s podáním stěžovatele vypořádal v režimu práva veřejného, tedy postupem dle ustanovení § 64 daňového řádu. Jestliže je stěžovatel přesvědčen, že má nárok na vydání bezdůvodného obohacení ze strany správce daně, nezbyvá mu než tento svůj nárok řešit v režimu občanského soudního řízení, a to podáním žaloby na vydání bezdůvodného obohacení. Takovou žalobou by se civilní soudy nemohly odmítnout zabývat, a to v souladu s usnesením zvláštního senátu, zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 30. 6. 2006, č. j. Konf 132/2005 - 7, publikovaným pod č. 955/2006 Sb. NSS, z něhož plyne, že „je-li podání podle svého označení i obsahu žalobou na vydání bezdůvodného obohacení, přísluší rozhodovat o něm soudu v občanském soudním řízení. Soud nemůže popřít svou pravomoc jen proto, že podle jeho názoru by se měl žalobce domáhat sporné částky za použití prostředků správního (resp. daňového) řízení.“ Samostatným nárokem stěžovatele pak zůstává i tvrzený nárok na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, kterého se lze domáhat podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

Obecně vzato, částku, kterou správce daně vymohl v rámci daňové exekuce, u níž jeden z exekučních titulů byl posléze zrušen a nahrazen vyměřením daně ve výši 0 Kč, je nutno považovat za přeplatek na dani ve smyslu definice podle ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu, a to z následujících důvodů. Výtěžek provedené daňové exekuce byl poukázán na úhradu daňových nedoplatků na osobním daňovém účtu stěžovatele. Jakmile došlo k tomuto poukázání, bylo nutno na tyto prostředky nahlížet jako na platbu podle ustanovení § 59 daňového řádu.

V okamžiku zrušení vyměřené daně se pak na příslušném osobním daňovém účtu stěžovatele obnovila částka, která nyní převyšovala splatnou daň. Tuto částku převyšující splatnou daň je pak nutno, bez ohledu na její původ, považovat za daňový nedoplatek, se kterým je správce daně oprávněn ale i povinen nakládat výlučně v mezích ustanovení § 64 daňového řádu. Daňový řád vskutku nenabízí jiné instituty, pod které by daný výtěžek daňové exekuce, již dříve poukázaný na úhradu tehdy existujícího daňového nedoplatku, nyní vyměřeného ve výši 0 Kč, mohl spadat.

Stěžovatel je dále přesvědčen, že pokud mu nevznikla daňová povinnost, nemohl vzniknout ani přeplatek na dani. Ani tento názor není správný. Ve smyslu ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu se totiž za daňový přeplatek považuje jakákoliv platba, která přesáhla splatnou daň včetně příslušenství daně. Dojde-li například k tomu, že daňový subjekt zaplatí daň na svůj osobní daňový účet, ačkoliv mu nebyla pravomocně vyměřena (např. v důsledku absence řádného doručení platebního výměru), považuje se taková částka za daňový přeplatek a jako s takovou je s ní nakládáno. Ačkoliv takovému subjektu daňová povinnost nevznikla, vznikl mu uhrazením nesplatné daně *daňový přeplatek*, se kterým bude naloženo podle pravidel ustanovení § 64 daňového řádu. Vznik daňového přeplatku proto není imanentně vázán na vznik či existenci konkrétní daňové povinnosti.

Ve zbytku lze ke shora uvedeným otázkám v podrobnostech odkázat i na právní názory krajského soudu, vyslovené na str. 8 a 9 přezkoumávaného rozsudku, s kterými se zdejší soud zcela ztotožňuje.

Ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. dále stěžovatel namítal podstatnou vadu řízení před krajským soudem s tím, že krajský soud zamítl jeho návrhy na provedení důkazů, a to konkrétně konkursním spisem sp. zn. 41 K 32/2001 a denním výpisem z osobního daňového účtu stěžovatele za období vedení konkursního řízení. Těmito důkazními návrhy zamýšlel stěžovatel prokázat, že přeplatek na dani existoval ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Tuto námitku shledává Nejvyšší správní soud nedůvodnou, neboť z protokolu o ústním jednání ze dne 29. 10. 2008 nevyplývá, že by stěžovatel explicitně činil jakékoli důkazní návrhy. Podle ustanovení § 49 odst. 12 s. ř. s. (ve znění účinném do 30. 6. 2009) přitom veškerý průběh jednání a zejména úkony při něm učiněné musí být součástí tohoto protokolu. Ve smyslu ustanovení § 40 odst. 3 občanského soudního řádu ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. je přitom účastník řízení oprávněn vznášet případné návrhy na doplnění protokolu o jednání či námitky proti jeho znění. Tohoto práva stěžovatel nevyužil, a proto Nejvyšší správní soud zcela vychází z obsahu protokolu o jednání; z něho pak má za prokázané, že stěžovatel sice o konkursním spise a výpisu z osobního daňového účtu hovořil, nicméně výslovně nenavrhoval obstarání a provedení těchto listin jako důkazů. Nejvyšší správní soud nemůže též přehlédnout, že stěžovatel zřejmě zcela účelově dezinterpretuje průběh ústního jednání před soudem a svou argumentaci podstatu věci spíše zatemňuje. Nelze především odhlédnout od toho, že na jedné straně stěžovatel tvrdí, že se v žádném případě nedomáhal vrácení přeplatku na dani, nýbrž vydání bezdůvodného obohacení, a na straně druhé tvrdí, že chtěl zmiňovaným výpisem z osobního daňového účtu dokazovat, že daňový přeplatek v okamžiku vydání napadeného rozhodnutí existoval. Taková argumentace je zavádějící a svědčí přinejmenším o tom, že stěžovatel nemá ujasněno, čeho se vlastně domáhá a co žaluje.

Poslední přípustnou námitkou stěžovatele, kterou reagoval na argumentaci krajského soudu, byla námitka, že odmítá závěry soudu o tom, že výši přeplatku vypočteného žalovaným nespороval. Stěžovatel uvedl, proč s výpočtem nesoehlasí, nicméně tak učinil nesrozumitelným a matoucím způsobem, a proto Nejvyšší správní soud není s to tuto námitku věcně vypořádat.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 26. listopadu 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu