



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **T. V.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad v Pardubicích**, se sídlem Hrotovická 2700, Pardubice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 30. 4. 2009, č. j. 52 Ca 46/2008 - 82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl stěžovatelovu žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2008, č. j. 96898/08/248911/7690, kterým žalovaný nevyhověl reklamaci stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2008 č. j. 168019/08/248911/7690, jímž podle ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též jen „daňový řád“) rozhodl žalovaný o převedení přeplatku ve výši 48 605 Kč, vykázaného na dani z příjmů fyzických osob, na úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty u téhož správce daně, tj. u žalovaného.

II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

[3] Stěžovatel už ve správním řízení a následně i ve správní žalobě vytýkal rozhodnutí žalovaného, jímž byl přeplatek na dani z příjmu fyzických osob převeden na nedoplatek na dani z přidané hodnoty, že toto rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro absenci konkretizace nedoplatku na dani, na který měl být přeplatek převeden. Krajský soud se neztotožnil s argumentací stěžovatele, a uvedl, že pro přezkoumatelnost rozhodnutí o přeplatku postačuje, když jsou v něm uvedeny vedle náležitostí vypočtených v § 32 odst. 2 daňového řádu pouze údaje o výši přeplatku a uvedení druhu daně, u které je evidován nedoplatek. Tím se měl podle stěžovatele dopustit nesprávného posouzení právní otázky. Stěžovatel se totiž domnívá, že správce daně byl povinen ve svém rozhodnutí o přeplatku uvést nejen druh daně, na jejíž nedoplatek bude přeplatek použit, ale též výši tohoto nedoplatku.

[4] Svůj závěr opírá stěžovatel o dvě linie právní argumentace. Jednak namítá, že není-li výše nedoplatku uvedena, není si daňový subjekt schopen bez provedení dalších úkonů ověřit správnost rozhodnutí správce daně, což pokládá s ohledem na požadavek řádného výkonu správy za nepřijatelné. Dále se stěžovatel domnívá, že na převod přeplatku na nedoplatek na jiné dani je třeba nahlížet jako na započtení a tudíž je nutné na posuzovanou situaci uplatnit obecné zásady pro započtení platné v rámci soukromého práva. K tomu stěžovatel cituje komentář k občanskému zákoníku a vybranou judikaturu civilních soudů. Z obojího je zřejmé, že v případě úkonu směřujícího k započtení musí jednající dostatečně specifikovat obě proti sobě stojící pohledávky.

[5] S ohledem na to, že obě argumentační linie vedou ke shodnému závěru, jenž je odlišný od toho, který prezentoval žalovaný a na němž setrval i krajský soud, navrhuje stěžovatel, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[6] Žalovaný ve svém vyjádření namítl, že kasační stížnost je založena výlučně na námitce, že převod přeplatku na dani má charakter započtení, a proto je zapotřebí na tento úkon aplikovat soukromoprávní zásady pro započtení. Tuto námitku však stěžovatel v řízení před krajským soudem neuplatnil, a proto je dle žalovaného kasační stížnost nepřijatelná s ohledem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. Proto žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl.

[7] Pro případ, že Nejvyšší správní soud shledá stížnost přípustnou, uvedl žalovaný, že se plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem a ve své argumentaci se odvolává jak na odůvodnění rozsudku, tak na své vyjádření k žalobě.

[8] Dále žalovaný polemizoval s novými argumenty stěžovatele (tj. nutností aplikovat soukromoprávní zásady pro započtení). Připustil, že použití daňového přeplatku na úhradu nedoplatku na jiné dani je sice svou povahou započtením v obecném slova smyslu, to však dle žalovaného neznamená, že by bylo lze na institut započtení ve všech právních předpisech bez dalšího klást stejné nároky. Žalovaný uvedl, že pokud by přijal argumentaci stěžovatele, nemusel žádné rozhodnutí o přeplatku vůbec vydávat, neboť soukromoprávní předpisy nepředepisují žádnou formu pro úkon směřující k započtení. Takový závěr je však dle žalovaného zjevně absurdní.

[9] Svou argumentaci zakončil žalovaný poznámkou, že se stěžovatel v řízení před Nejvyšším správním soudem svých práv domáhá zcela bezdůvodně. Ze spisového materiálu je totiž zřejmé,

že znal výši svého daňového nedoplatku už před podáním správní žaloby. V tomto kontextu se jednání stěžovatele jeví žalovanému jako šikanózní výkon práva, kterému by neměla být přiznána soudní ochrana.

IV. Posouzení splnění procesních podmínek řízení

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval splněním procesních podmínek řízení o podané kasační stížnosti. V tomto směru se neztotožnil s názory žalovaného ohledně její tvrzené nepřipustnosti a naopak shledal, že kasační stížnost je přípustná. Z jejího obsahu je totiž zjevné, že není založena pouze na argumentaci nutností aplikace soukromoprávních zásad pro započtení, jak tvrdí žalovaný. Stěžovatel uvedl v kasační stížnosti též argumentaci uplatňovanou již ve správním řízení a později i před krajským soudem. Totiž, že z požadavku na řádný výkon správy plyne též nárok stěžovatele na to, aby mohl ověřit správnost obdrženého rozhodnutí bez nutnosti realizace dalších úkonů. Možný důvod nepřipustnosti podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. tak lze vážít pouze ve vztahu k té části kasační stížnosti, kde stěžovatel rozvádí svou argumentaci ohledně nutnosti aplikace soukromoprávních zásad pro započtení. Ani v tomto rozsahu však neshledal Nejvyšší správní soud námitku žalovaného důvodnou.

[11] Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. je judikaturou Nejvyššího správního soudu interpretováno tak, že jeho smyslem je „zabránit tomu, aby se v kasační stížnosti uplatňovaly jiné právní důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo ty, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl. Například tedy by bylo nepřipustné, namítat v kasační stížnosti vady řízení před správním orgánem, byla-li u krajského soudu tvrzena hmotněprávní nezákonnost.“ (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, publ. pod č. 419/2004 Sb. NSS). Zjevným záměrem zákonodárce tedy bylo přimět navrhovatele k tomu, aby veškeré své výhrady vůči napadenému správnímu rozhodnutí uvedl již ve správní žalobě a umožnil tak žalovanému, aby na ně reagoval, a krajskému soudu, aby je posoudil.

[12] V posuzované věci stěžovatel nicméně konstantně vytýká správnímu orgánu, že v rozhodnutí o přeplatku neuvedl výši nedoplatku, na jehož úhradu je přeplatek převáděn, ač tak učinit měl, a také, že žalovaný předjímal, jaký poplatek vznikne za pět měsíců. Stěžovatel má tudíž vůči rozhodnutí o přeplatku jedinou výhradu, kterou uplatnil již ve správním řízení a následně i před krajským soudem. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti rozšířil důvody, které ho vedou k závěru, že měla být výše daňového nedoplatku v rozhodnutí uvedena, neohrozil tím naplnění shora popsaného záměru zákonodárce. Jinak řečeno, zdejší soud má za to, že stěžovatel ve skutečnosti v kasační stížnosti neuplatnil oproti žalobnímu řízení námitku novou, nýbrž toliko argumentačně rozhojnil námitku, obsaženou již v žalobě. Jestliže totiž stěžovatel v žalobě tvrdil, že napadené správní rozhodnutí je nepřezkoumatelné, že nedoplatek nebyl jakkoliv specifikován a naopak přeplatek byl předjímán, zpochybnil fakticky jeho existenci. Pokud proto v kasační stížnosti argumentuje institutem započtení vzájemných pohledávek, nejedná se o námitku zcela novou. Za těchto okolností není důvod ji považovat za námitku nepřipustnou a nezabývat se jí věcně.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud, poté co zjistil, že kasační stížnost je přípustná, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V. a)

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval argumentační linií opírající se o zájem na řádném fungování veřejné správy. Ze spisu soud zjistil, že v několika případech finanční ředitelství vyhovělo stěžovatelovým odvoláním a zrušilo platební výměry předepisující platby na daň z příjmu fyzických osob. V důsledku těchto rozhodnutí bylo zjištěno, že daňová povinnost stěžovatele byla v předmětném období nižší, než kolik na úhradu daní zaplatil. Tím vznikl stěžovateli přeplatek na této dani. Lze tudíž konstatovat, že stěžovatel byl po vydání vyhovujících rozhodnutí finančního ředitelství v legitimním očekávání, že se jeho majetek rozšíří o předmětný přeplatek na dani.

[15] Proti legitimnímu očekávání stěžovatele stojí veřejný zájem na řádném výběru daní (§ 1 odst. 1, 2 daňového řádu), který se projevil též v ustanovení § 64 odst. 2 daňového řádu. Předmětné ustanovení před vrácením přeplatku daňovému subjektu preferuje úhradu nedoplatků na daních. Stěžovatel nic nenamítá proti zákonodárcem přijatému řešení kolize stěžovatelova legitimního očekávání a veřejného zájmu na výběru daní a ani Nejvyšší správní soud nemá důvod se domnívat, že by šlo o řešení odporující principu proporcionality.

[16] Ovšem právě s ohledem na to, že správce daně svým postupem podle citovaného ustanovení daňového řádu zasahuje do stěžovatelova legitimního očekávání, je zapotřebí, aby o svém postupu stěžovatele náležitým způsobem uvědomil. Z vyrozumění musí být daňovému subjektu zřejmé, jak bylo s daňovým přeplatkem naloženo. Tedy, že správce daně zjistil, že daňový subjekt má nedoplatek na dani a na jeho úhradu byl přeplatek použit.

[17] Na jedné straně přitom existuje zřejmý zájem na tom, aby rozhodnutí správce daně byla stručná, neboť to odpovídá zájmu na efektivitě a hospodárnosti činnosti veřejné správy a v konečném důsledku se tím i šetří čas daňového subjektu. Na straně druhé však stručnost těchto rozhodnutí nesmí být na úkor jejich srozumitelnosti. Úspora času a sil správce daně tak nesmí být realizována za cenu neúměrně zvýšených transakčních nákladů daňového subjektu.

[18] Jak ostatně konstatoval i Ústavní soud, daňová problematika je složitá (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 1997, sp. zn. IV. ÚS 168/96 in: www.nalus.usoud.cz „[V]ěci daňové ... již svou podstatou jsou složité a náročné.“). Proto je při posuzování transakčních nákladů zapotřebí vzít v potaz, že pracovníci správce daně jsou odborníky v dané oblasti, kdežto daňové subjekty se zpravidla v problematice daní příliš neorientují a jsou tak odkázány na pomoc daňových poradců či advokátů. V tomto směru tudíž pro optimální rozložení transakčních nákladů hraje roli, zda má tíž (či kvalitativně srovnatelný úkon) provést správce daně či daňový subjekt, neboť u daňového subjektu jsou na daný úkon transakční náklady vyšší.

[19] S ohledem na uvedené se Nejvyšší správní soud domnívá, že postup zvolený žalovaným v posuzované věci nebyl optimální. Žalovaný samozřejmě věděl, jaká je celková výše nedoplatku, ale neuvedl ji do svého rozhodnutí ze dne 30. 1. 2008, ač to pro něj nebylo spojeno s žádnou překážkou, a ani neuvedl, jak by mohl stěžovatel tuto výši zjistit. Nelze však přehlédnout, že v následném rozhodnutí o reklamaci ze dne 26. 5. 2008 již žalovaný v odůvodnění celkovou výši nedoplatku na dani z přidané hodnoty uvedl (šlo o částku 165 580 Kč), takže stěžovatel měl dostatečnou informaci o stavu svého daňového účtu. Kromě toho, stěžovatel mohl kdykoliv požádat správce daně o tuto informaci požádat a správce daně by této žádosti nepochybně vyhověl.

[20] Přestože tedy dává Nejvyšší správní soud stěžovateli zapravdu v tom, že správce daně mohl postupovat „uživatelsky komfortněji“ tak, že by již v rozhodnutí o přeplatku byla uvedena výše celkového nedoplatku, na jehož úhradu je přeplatek převáděn, nedomnívá se, že by tato vada mohla mít za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí, jak tvrdí stěžovatel. Nepřezkoumatelností totiž rozumí Nejvyšší správní soud situaci, kdy z rozhodnutí není zřejmé, jakými úvahami došel správní orgán k výroku rozhodnutí, příp. o čem bylo vlastně rozhodováno.

Jakkoliv je však rozhodnutí žalovaného o přeplatku velmi stručné, neodůvodněné a neobsahující informaci o celkové výši nedoplatku, na jehož úhradu je přeplatek převáděn, je třeba uvést, že se nejedná o náležitost výroku, kterou by zákonná úprava stanovila jako povinnou, takže není možno hovořit o protizákonnosti. Nelze ostatně ani přehlédnout, že tento informační deficit byl dostatečně zhojen v rozhodnutí o reklamaci. Ostatně, pokud žalovaný zjistil u stěžovatele nedoplatek na dani z přidané hodnoty, neměl podle ustanovení § 64 daňového řádu jinou možnost než převést přeplatek na úhradu tohoto nedoplatku. Tato námitka stěžovatele proto není důvodná.

V. b)

[21] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelovou argumentací opírající se o tvrzení, že převod přeplatku na dani na daňový nedoplatek je svou podstatou započtením a tudíž je zapotřebí na úkon, jímž správce daně přeplatek převádí, aplikovat soukromoprávní zásady pro započtení.

[22] Vztahem veřejného a soukromého práva se Nejvyšší správní soud zabýval např. ve svém rozsudku ze dne 27. 9. 2006, č. j. 2 As 50/2005 - 53 (in: www.nssoud.cz), a přiklonil se k pojetí veřejného práva jako práva zvláštního k právu soukromému, když základní odlišností veřejného práva je existence specifických mocenských oprávnění některých subjektů (typicky správních orgánů) vystupujících ve veřejnoprávních vztazích.

[23] V posuzovaném případě jde o dvoustranný vztah mezi daňovým subjektem a státem, jehož zájem na výběru daní je hájen správcem daně jakožto vykonavatelem veřejné moci. V tomto vztahu má stát, vzhledem k významu zájmu na výběru daní, řadu možností, jak dosáhnout toho, aby daňové subjekty své daňové povinnosti řádně plnily.

[24] Oproti tomu oprávnění daňového subjektu vůči správcem daně na eventuální vrácení přeplatku na dani nelze označit za pohledávku ve smyslu § 580 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník. V okamžiku vzniku daňového přeplatku má daňový subjekt pouze legitimní očekávání (a tudíž „majetek“ ve smyslu čl. 1 dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod vyhlášené pod č. 209/1992 Sb.) a oprávnění požadovat od státu, aby daňovému subjektu poskytl svou součinnost spočívající v ověření, zda byly naplněny zákonné podmínky pro vrácení přeplatku a následném vyplacení tohoto přeplatku (jsou-li pro to zákonné podmínky skutečně splněny). Teprve, když takto poskytnutá součinnost vyvrcholí vydáním individuálního správního aktu bez současného vyplacení přeplatku daňovému subjektu, lze hovořit o tom, že má daňový subjekt vůči státu oprávnění obsahově srovnatelná s oprávněními věřitele ze soukromoprávní pohledávky.

[25] Z tohoto důvodu nelze vztah mezi správcem daně a daňovým dlužníkem při rozhodování o přeplatku na dani poměřovat soukromoprávní úpravou započtení obsaženou v občanském zákoníku a judikaturou k ní. Proto Nejvyšší správní soud nepovažuje druhou argumentační linii stěžovatele za případnou.

[26] Jak naznačil i stěžovatel, zabýval se problematikou rozhodování o použití přeplatku na dani též Ústavní soud (stěžovatel odkazuje na nález ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04), jehož rozhodnutí jsou pro Nejvyšší správní soud závazná (čl. 89 odst. 2 Ústavy).

[27] Závaznost rozhodnutí Ústavního soudu ovšem má podle Nejvyššího správního soudu jiný obsah než závaznost právních norem obsažených v právních předpisech. Judikaturu Ústavního soudu chápe Nejvyšší správní soud jako zobecněné návody pro řešení skutkově obdobných situací. Situace nyní posuzovaná je skutkově odlišná od té, již řešil Ústavní soud (v posuzovaném případě se řeší dvojstranný vztah daňového dlužníka a státu), a proto je dosah jeho závěrů omezený.

[28] Odkazované rozhodnutí Ústavního soudu se totiž zabývá situací, kdy je na majetek daňového dlužníka prohlášen konkurz a řeší se vztah státu a ostatních věřitelů, kteří uplatňují své pohledávky. Ve své judikatuře Ústavní soud konstatoval, že v zájmu rovnosti věřitelů nesmí stát v takové situaci realizovat převod daňového přeplatku na nedoplatek na jiné dani, protože by takovým postupem zkrátil ostatní věřitele. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí, nedovozuje z něj však, že daňový přeplatek je pohledávkou ve smyslu § 580 občanského zákoníku a převod přeplatku na nedoplatek započtením podle téhož ustanovení.

[29] V rozhodnutí Ústavního soudu se uvádí, že „*daňový přeplatek je pohledávkou dlužníka za státem a naopak daňový nedoplatek je pohledávkou státu za dlužníkem, přičemž se jedná o vzájemné pohledávky stejného druhu*“. Toto tvrzení interpretuje Nejvyšší správní soud v kontextu celého rozhodnutí tak, že právo státu vymáhat daňové nedoplatky je v rámci konkurzního řízení srovnatelné s pohledávkami ostatních věřitelů. Dle Nejvyššího správního soudu však předmětnou citaci nelze z výše popsaného kontextu vytrhovat a dovozovat, že daňový dlužník má ke dni vzniku daňového přeplatku vůči státu stejná práva, jaká by měl vůči svému dlužníku v soukromoprávním vztahu (tj. například možnost domáhat se zaplacení pohledávky u soudu či možnost pohledávku převést na faktoringovou společnost). Stejně tak nelze dovozovat, že aplikace § 64 daňového řádu představuje úkon směřující k započtení pohledávky. Ani tato námitka proto není důvodná.

VI. Shrnutí

[30] Nejvyšší správní soud po přezkoumání obou argumentačních linií předestřených stěžovatelem na základě shora provedeného posouzení věci dospěl k závěru, z údajů ve spise je zcela zřejmé (a ani sám stěžovatel tuto skutečnost nerozporuje), že nedoplatek na dani z přidané hodnoty ke dni rozhodnutí správce daně existoval ve výši vyšší, než jakou činil vykázaný přeplatek na dani z příjmu fyzických osob. Proto správce daně postupoval správně, pokud přeplatek na úhradu předmětného nedoplatku převedl a stěžovatele o tom vyrozuměl. Stejně tak je zřejmé, že již v okamžiku podání správní žaloby stěžovatel znal přesnou výši svého daňového nedoplatku a tudíž měl možnost si prověřit, že rozhodnutí o přeplatku bylo vydáno oprávněně.

[31] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[32] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 7. září 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu