

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **M. M. B.,** proti žalovanému: **Finanční úřad v Moravských Budějovicích,** se sídlem Moravské Budějovice, Husova 480, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2003, č. j. 30 Ca 450/2001 - 52,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2003, č. j. 30 Ca 450/2001 - 52, **se zrušuje.**

II. Žaloba ze dne 21. 8. 2001 podaná žalobcem proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2001, č. j. 25181/01/332960/2959, **se odmítá.**

III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalovaný Finanční úřad v Moravských Budějovicích (dále též stěžovatel) domáhá zrušení rozsudku shora označeného, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 13. 7. 2001, č. j. 25181/01/332960/2959 a věc vrácena tomuto úřadu k dalšímu řízení.

Rozsudek krajského soudu napadá stěžovatel z důvodů uvedených v § 103 odst. 1, písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť má za to, že spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem, a proto je nezákonný.

Stěžovatel v kasační stížnosti vyjadřuje nesouhlas s právním závěrem krajského soudu, že rozhodnutí je nezákonné v důsledku nezákonného procesního postupu. Zdůrazňuje,

že rozhodnutí vydané v daňovém řízení musí kromě konkrétních náležitostí stanovených daňovým řádem splňovat obecné náležitosti správního rozhodnutí, jako je jeho zákonnost, jasnost a srozumitelnost a tím i přezkoumatelnost takového rozhodnutí. Nesouhlasí s právním názorem soudu, že z hlediska § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, (dále též „daňový řád“ nebo „d. ř.“) výrok prvostupňového rozhodnutí nemůže obstát. Pokud podle § 32 odst. 7 daňového řádu chybí v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí rozhodnutí, má to za následek neplatnost rozhodnutí. S ohledem na výrok kasační stížností napadeného rozsudku je ovšem zřejmé, že Krajský soud v Brně v souladu s § 76 odst. 2 s. ř. s. nicotnost předmětného prvostupňového rozhodnutí ani rozhodnutí o reklamaci nevyslovil. Z prvostupňového rozhodnutí je patrné, že správce daně rozhodoval o žádosti poplatníka, který uplatnil požadavek na zaplacení úroku z přeplatku, když předmětný přeplatek (jako částka plateb převyšujících splatnou daň z převodu nemovitostí) byl identifikován uvedením 78 čísel jednacích rozhodnutí odvolacího orgánu, kterými bylo rozhodnuto o odvolání proti třem platebním výměrům, jejichž čísla, datum vydání a čísla jednací uvedl poplatník v žádosti o zaplacení úroku z přeplatku. Nelze proto souhlasit s názorem soudu, že z rozhodnutí správce daně není vůbec patrné, o čem bylo vlastně rozhodováno, co bylo předmětem řízení, o jaký nárok žalobce se jedná a z čeho plyne.

Pokud se jedná o výši úroku z přeplatku, tedy jeho konkrétní vyčíslení a požadavek, aby bylo rozhodováno samostatnými rozhodnutími, uvedený závěr z § 32 daňového řádu, na něž je soudem odkazováno, nevyplývá. Naopak z § 64 téhož zákona odst. 1 a odst. 6 vyplývá závěr o vydání pouze jednoho rozhodnutí. Vyčíslení konkrétní výše úroku je pak nezbytné pouze v případě, že vznik přeplatku zavinil správce daně, který přeplatek vrátil po stanovené lhůtě a když se úrok přiznává. Stěžovatel zastává názor, že se nejedná o přeplatek zaviněný správcem daně. Poukazuje na rozpornost tvrzení soudu, který na jedné straně uvádí, že vždy půjde o zásah do hmotných práv daňového subjektu, je-li na vrácení přeplatku právní nárok a správce daně nesplní povinnost uloženou mu zákonem ve lhůtě k tomu stanovené, a že o takový případ jde v přezkoumávané věci, ovšem na straně druhé uvádí, že k hmotně právním námitkám žalobce (tedy že se jednalo o přeplatek, jehož vznik zavinil správce daně) v této fázi řízení nezaujímá stanovisko. Stěžovatel dodává, že jde o skutkově a právně zcela totožné věci, na které dopadají i stejná ustanovení procesního předpisu, a proto je možné spojení věcí v jedno rozhodnutí. Požadavek na vydání 78 samostatných rozhodnutí, která by obsahovala vyčíslení výše úroku z přeplatku, není tedy namístě nejen z důvodu hospodárnosti daňového řízení, ale s ohledem na § 32 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 64 odst. 6 v návaznosti na § 64 odst. 1 daňového řádu. Argumentaci stran uplatnění reklamace opírá stěžovatel o § 53, § 64 odst. 6, § 64 odst. 8 a § 48 odst. 1 daňového řádu. Navrhuje rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření k podané kasační stížnosti uvádí, že o žádosti daňového subjektu je zapotřebí rozhodnout samostatným rozhodnutím tak, aby bylo ve výroku rozhodnutí zřetelně vyjádřeno, co je předmětem rozhodování. Vznik přeplatku zavinil správce daně, který přeplatek vrátil po stanovené době. Je-li rozhodováno podle § 64 daňového řádu, pak dle jeho odstavce 8 je proti rozhodnutí správce daně o žádosti o vrácení přeplatku přípustné podat odvolání. V dané věci byla žalobcem uplatněna reklamace, a to na základě poučení, kterého se mu dostalo v prvostupňovém správním rozhodnutí. Reklamace ve smyslu § 53 daňového řádu je řádným opravným prostředkem jako specifický institut daňového řízení, který je možno uplatnit stejně jako jiné řádné opravné prostředky. O podmínkách a způsobu vyřizování reklamace platí přiměřeně ustanovení o námitkách.

Námitku lze ve smyslu § 52 daňového řádu uplatnit vůči každému úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím. Oproti této obecné úpravě námitky však lze reklamaci uplatnit ve speciálně vymezeném případě, a to proti postupu správce daně při placení a evidenci daně. Reklamaci může podle § 53 uplatnit pouze daňový dlužník a pouze pro tento případ. Jestliže je však na základě žádosti daňového subjektu rozhodnutí opřeno o § 64 daňového řádu, který upravuje přeplatky a úrok, pak je správce daně při svém rozhodování podle tohoto ustanovení vázán odstavcem 8 a proti jeho rozhodnutí je přípustný opravný prostředek formou odvolání. V zásadě ve všech případech, kdy je rozhodováno správcem daně v oblasti hmotných práv či povinností daňových subjektů, musí být účastníkům řízení poskytnuto právo na přezkoumání prvostupňového rozhodnutí správce daně v řízení odvolacím, přičemž reklamační řízení podle § 53 daňového řádu přichází v úvahu tam, kde o hmotná práva daňového dlužníka nejde a jeho vydáním není zasaženo do jeho subjektivních oprávnění opírajících se o právní přepis. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Ze spisového materiálu, tak jak byl předložen soudu, bylo zjištěno, že stěžovatel podal přiznání k dani z převodu nemovitostí ze dne 19. 4. 1999, které bylo doručeno Finančnímu úřadu v Moravských Budějovicích dne 29. 4. 1999 společně se smlouvou o převodu vlastnictví jednotky a smlouvou o zřízení předkupního práva jako práva věcného ze dne 3. 3. 1999, na základě níž převedlo M. M. B. vlastnictví k bytové jednotce specifikované ve smlouvě včetně spoluvlastnického podílu na společných částech domu na paní J. H. Vklad práva do katastru nemovitostí nabyl právní moci na základě výše uvedené smlouvy dne 4. 3. 1999, č. j. 140-V4, V14-119/99. Žalobci byla stanovena daňová povinnost platebním výměrem č. 990001527 ze dne 26. 10. 1999, č. j. 32310/99/332960/2959 ve výši 12 130 Kč. Žalobce se proti tomuto platebnímu výměru odvolal podáním ze dne 15. 11. 1999, žalovanému doručeným 17. 11. 1999. Finanční ředitelství v Brně rozhodlo dne 11. 5. 2001 o odvolání tak, že vyměřenou částku ve výši 12 130 Kč změnilo na částku 85 Kč (č. j. 9166/1999/FŘ 140). Ve správním spise chybí platební výměry č. 990001524 až platební výměr č. 990001229, celkem 78 platebních výměrů, včetně č. 990001527. Žalobce požádal podáním ze dne 29. 5. 2001 žalovaného o vrácení přeplatku daně a o zaplacení úroku z přeplatku, když přeplatek byl vyčíslen celkem na 1 231 100 Kč. Žalovaný rozhodnutím č. j. 23042/01/332960/2959 ze dne 18. 6. 2001 nepřiznal úrok z přeplatku daně z převodu nemovitostí, který vznikl na základě rozhodnutí o odvolání Finančního ředitelství v Brně zde uvedených (celkem 78 čísel jednacích), žalobci bylo dáno poučení, že proti tomuto rozhodnutí může podat reklamaci do třiceti dnů ode dne doručení. V souladu s daným poučením podal žalobce reklamaci ze dne 10. 7. 2001, o které bylo rozhodnuto žalovaným z 13. 7. 2001 (č. j. 25181/01/332960/2959) tak, že dle § 53 daňového řádu tuto reklamaci zamítl.

Žalobou o přezkoumání a zrušení rozhodnutí správního orgánu se žalovaný domáhal zrušení rozhodnutí o reklamaci žalovaného č. j. 25181/01/332960/2959 ze dne 13. 7. 2001 a zrušení rozhodnutí žalovaného o přiznání úroku č. j. 23042/01/332960/2959 ze dne 18. 6. 2001, vrácení k dalšímu řízení a nahrazení vyčíslených nákladů řízení.

Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. V souzené věci stěžovatel uplatnil kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší

správní soud se proto v dalším zaměřil nejprve na posouzení toho, zda se Krajský soud v Brně v daném případě nedopustil nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popř. jiné vady řízení před soudem, mohla–li mít taková vada ze následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Dle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně v mezích důvodu uplatněného ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. soud (zde v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle hlavy II. části třetí s. ř. s.) přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví. Stěžejní část argumentace rozsudku Krajského soudu v Brně podrobně rozebírá ustanovení § 64 daňového řádu (přeplatky a úrok), které předepisuje správci daně procesní postup při rozhodování v případech, kdy daňové přeplatky vzniknou a jsou-li vratitelné, tedy není-li evidován na žádném z účtů žádným správcem daně nedoplatek na dani. Řeší se také případy, kdy vratitelné přeplatky nevzniknou, v takových případech se žádost o jejich vrácení zamítá. Soud rovněž vyslovil, že v souzené věci jde o zásah do hmotných práv daňového subjektu, protože na vrácení přeplatku byl právní nárok a správce daně nesplnil povinnost uloženou mu zákonem ve lhůtě k tomu stanovené. Nezákonné správní rozhodnutí bylo v přezkoumávané věci vydáno v důsledku nezákonného procesního postupu. Žalobu vytýkající napadenému rozhodnutí nezákonnost posoudil soud I. stupně jako důvodnou, s tím, že *„napadené rozhodnutí trpí vadami a bylo vydáno na základě nezákonného procesního postupu. Z rozhodnutí správce daně vůbec není patrné, o čem vlastně bylo rozhodováno, co bylo předmětem řízení, o jaký nárok žalobce se jedná, v jaké výši, z čeho plyne a jak je konkrétně vyčíslen. Výrok rozhodnutí tak, jak je v prvostupňovém rozhodnutí uveden, z hlediska § 32 daňového řádu nemůže obstát. O žádosti daňového subjektu je zapotřebí rozhodnout samostatným rozhodnutím tak, aby bylo ve výroku rozhodnutí zřetelně vyjádřeno, co je předmětem rozhodování, o jaký konkrétní nárok se jedná, v jaké výši, a to zvláště za situace, kdy prvostupňové správní rozhodnutí nemusí podle § 32 odst. 3 daňového řádu obsahovat odůvodnění“*. Soud I. stupně zastává názor, že je-li rozhodováno správcem daně podle § 64 daňového řádu, zde o žádosti žalobce (přiznání zaplacení úroku), pak je možno postupovat podle § 64 odst. 8, podle kterého je proti rozhodnutí správce daně o žádosti o vrácení přeplatku přípustné podat odvolání, a to do 15ti dnů ode dne doručení prvostupňového rozhodnutí. V dané věci byla žalobcem uplatněna reklamace ve smyslu § 53 daňového řádu, ale na základě poučení, kterého se žalobci dostalo v prvostupňovém správním rozhodnutí. Soud I. stupně rozebral přípustnost reklamace ve smyslu § 53 daňového řádu: *„Reklamace má povahu specifické formy uplatnění námitky pro případ stanovený zákonem….. Jestliže je na základě žádosti daňového subjektu rozhodováno dle § 64 daňového řádu, který upravuje přeplatky a úrok, přičemž jde o přeplatek vratitelný, na jeho vrácení uplatňuje daňový dlužník právní nárok, a tudíž správce daně zasahuje svým rozhodnutím do hmotných práv daňového subjektu, pak je správce daně při svém rozhodování*

podle tohoto ustanovení vázán úpravou vyplývající z odst. 8 tohoto ustanovení a proti jeho rozhodnutí je přípustný řádný opravný prostředek formou odvolání.“ Tato část argumentace rozsudku Krajského soudu v Brně vychází z formy a formulace, které byly užity v části IV žaloby, v níž je líčen skutkový stav věci, umístěním do závorky v rámci pochybnosti o správnosti poučení o reklamaci jako možného opravného prostředku. Nejvyšší správní soud má za to, že byl namístě postup krajského soudu, když ji jako relevantní žalobní námitku uchopil. Na druhé straně však nedospěl k závěru, který se jako jediný v dané situaci nabízí, totiž odmítnutí žaloby pro nevyčerpání řádných opravných prostředků podle § 68 písm. a) s. ř. s. Je totiž v posuzované věci zřejmé, že o opravném prostředku měl rozhodovat orgán nejblíže vyššího stupně nadřízený správci daně, který rozhodnutí vydal. V tom se soud zcela shoduje se soudem I. stupně, když poukazuje na ust. § 64 odst. 8 d. ř., podle něhož je proti rozhodnutí správce daně o žádosti o vrácení přeplatku přípustné podat odvolání, a to do 15ti dnů ode dne doručení prvostupňového rozhodnutí, a dále když popisuje institut reklamace v odůvodnění svého rozsudku.

Krajský soud své rozhodnutí opřel také o důvody v žalobě nezmíněné; to se týká otázky přezkoumatelnosti správního rozhodnutí, kde se však uplatní zásada oficiality (srov. NSS 5 A 157/2002). Z obsahu napadeného rozsudku krajského soudu pro přezkumný soud vyplývá, že požadavek rozhodnout srozumitelně a samostatným rozhodnutím se vztahuje výlučně k rozhodnutí o reklamaci. Proto se nejeví nutným autoritativně se vyslovovat k tomuto druhému důvodu spoluurčujícího závěr prvostupňového soudu o zrušení rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud totiž završuje postup krajského soudu tím, že odmítá žalobu, na jejímž základě bylo soudní řízení vyvoláno. Činí tak proto, že žalovaný nebyl funkčně příslušný k vydání rozhodnutí o opravném prostředku žalobce, a tudíž bude muset opravný prostředek žalobce, v důsledku nesprávného poučení chybně nazvaný jako „reklamace“, postoupit k vyřízení nadřízenému orgánu, který o něm rozhodne v režimu odvolání. V opačném případě by totiž byla porušena zásada dvojí instance v daňovém řízení. Teprve po té, nebude-li žalobce s výsledkem rozhodnutí nadřízeného orgánu spokojen, může podat žalobu ke správnímu soudu.

Pro výše uvedené Nejvyšší správní soud z důvodu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. rozhodnutí krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), nikoli však vrátil k dalšímu řízení, neboť současně žalobu odmítnul. Toho odrazem je i výrok o náhradě nákladů řízení ve smyslu § 60 odst. 3, § 120 s. ř. s.; stěžovatel náhradu nákladů řízení nepožadoval a ani z obsahu spisu nevyplynulo, že by mu vznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 25. července 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu