

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **JUDr. K. P.,** zastoupené Mgr. Janem Krejstou, advokátem se sídlem Údolní 37, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 3. 2004, sp. zn. 30 Ca 195/2003,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 3. 2004, sp. zn. 30 Ca 195/2003, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému usnesení Krajského soudu v Brně, kterým soud odmítl její žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně („žalovaný“) ze dne 28. 4. 2003, č. j. 5046/02/FŘ/130. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí o přeplatku Finančního úřadu Brno III ze dne 28. 5. 2002, č. j. 91616/02/290512/0385.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí, že napadené usnesení spočívá na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem, a je proto nezákonné.

Stěžovatelka namítá, že nevyhověním žádosti o vrácení nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty bylo zasaženo do jejích majetkových práv a citovaná správní rozhodnutí proto musí podléhat soudnímu přezkumu. Navíc, je bezdůvodné přednostně aplikovat zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků před zákonem č. 328/1991 Sb., o konkursu

a vyrovnání, když za speciální zákon je nutno považovat právě konkursní zákon a nikoliv daňový řád. Vznikem nadměrného odpočtu na DPH vzniká pohledávka daňového subjektu na jeho vrácení a je-li na jeho majetek prohlášen konkurs, patří tato pohledávka do konkursní podstaty. Správce daně tak nemá právo použít nadměrný daňový odpočet způsobem upraveným v ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb. za situace prohlášení konkursu, a to v důsledku ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., obsahujícího zákaz započtení.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadené usnesení Krajského soudu v Brně zrušit.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout a uvádí, že daňový přeplatek je částka plateb převyšující splatnou daň včetně jejího příslušenství (§ 54 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb.). Protože v daném případě bylo stěžovatelce správcem daně sděleno, že jí daňový přeplatek nebude vrácen, jelikož na osobním daňovém účtu nebyl evidován, nejednalo se skutečně o rozhodnutí, kterým by docházelo ke změně hmotně právního postavení daňového dlužníka, a to nezávisle na prohlášení konkursu.

Z obsahu předmětného správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka (přesněji: F. B. - S., a. s.) žádostí ze dne 8. 3. 2002 požádala o vrácení všech nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2/2000 až 1/2002 v celkové výši 144 774 Kč.

Citovaným rozhodnutím ze dne 28. 5. 2002 Finanční úřad Brno III této žádosti podle ustanovení § 64 zákona č. 337/1992 Sb. nevyhověl, když především uvedl, že daňové řízení se prohlášením konkursu nepřerušuje a nadměrný daňový odpočet je součástí konkursní podstaty až poté, co se stane vratitelným přeplatkem ve smyslu citovaného ustanovení.

Finanční ředitelství v Brně shora zmíněným rozhodnutím ze dne 28. 4. 2003 zamítlo odvolání proti tomuto rozhodnutí finančního úřadu, když zejména vycházelo z rozlišování soukromoprávní (konkursní zákon) a veřejnoprávní úpravy (daňový řád) a konstatovalo, že v posuzovaném období nevznikl vratitelný přeplatek, takže správce daně neměl zákonný důvod pro jeho vrácení.

Krajský soud v Brně napadeným usnesením odmítl žalobu stěžovatelky proti tomuto rozhodnutí žalovaného, když především konstatoval, že při rozhodování správce daně o přeplatku nejde o hmotná práva daňových subjektů tehdy, když správce daně v mezích svých oprávnění rozhodne o tom, jak má být s přeplatkem naloženo nebo když rozhodne o neexistenci přeplatku. O zásah by se mohlo jednat jen tehdy, pakliže na vrácení přeplatku existuje právní nárok a správce daně jej ve stanovené lhůtě nevrátí. O takový případ však v daném případě nejde, neboť stěžovatelce daňový přeplatek nevznikl. Proto soud žalobu odmítl pro nepřípustnost [§ 46 odst. 1 písm. d), § 68 písm. e), § 70 písm. a) s. ř. s.]. Pro úplnost závěrem uvedl, že žalobní argumentace se opírá výhradně o soukromoprávní předpis, přičemž však předmět a podmínky soukromoprávní a veřejnoprávní ochrany jsou podstatně odlišné. Pro postup žalovaného v daňovém řízení totiž není rozhodnou otázka soukromoprávní úpravy vztahů jednotlivých právních subjektů, nýbrž veřejnoprávní úprava, zavazující orgán veřejné moci.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že v projednávané věci krajský soud odmítl žalobu stěžovatelky, takže je případné posoudit toliko naplnění kasačního důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Namítané důvody obsažené v bodu a) cit. ustanovení již z povahy věci nemohou obstát, neboť za procesní situace, kdy krajský soud žalobu odmítl, není dán důvod pro meritorní hodnocení právní otázky řešené v předchozím správním řízení. Nejvyšší správní soud se proto v dalším koncentroval na otázku, zda se v daném případě krajský soud dopustil nezákonnosti, když žalobu stěžovatelky odmítl.

K tomu je nutno především uvést, že Nejvyšší správní soud se v minulosti opakovaně vyjadřoval k právní otázce vracení daňového přeplatku daňovému subjektu po prohlášení konkursu, přičemž touto otázkou se již zabýval i postupem dle ustanovení § 12 odst. 2, § 19 odst. 2 s. ř. s., když plénum tohoto soudu k předmětné otázce v zájmu jednotného rozhodování soudů zaujalo dne 29. 4. 2004 stanovisko, závazné pro jeho další činnost i pro činnost ostatních soudů v rámci výkonu správního soudnictví (viz č. 215/2004 Sb. NSS). Podstata tohoto stanoviska spočívá v následující právní větě: *„Daňový přeplatek lze vrátit daňovému subjektu jen za předpokladu, že se jedná o vratitelný přeplatek, to jest není-li evidován na žádném z jeho osobních účtů žádným správcem daně nedoplatek na dani, přičemž není rozhodné, zda nedoplatek vznikl před nebo po prohlášení konkursu. Postup správce daně není nezákonný, postupuje-li při vracení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení stanovenými daňovými předpisy.“*

V bližším odůvodnění této právní věty soud - mimo jiné - uvedl, že „daňový subjekt může požádat správce daně o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. a nedojde-li k jeho vrácení, žádost se zamítne rozhodnutím, proti němuž je přípustné odvolání podle odst. 8 téhož ustanovení. Negativním rozhodnutím může dojít k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, neboť nárok na vrácení přeplatku je ve vztahu k řízení vyměřovacím nárokem jiným, samostatným. Rozhodnutí o reklamaci proti postupu správce daně i rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.“ Na jiném místě tohoto stanoviska je dále uvedeno, že „postup správce daně v situaci, kdy na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs, je upraven v ustanovení § 40 odst. 11 zákona č. 337/1992 Sb., v němž se výslovně stanoví, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje. Z tohoto ustanovení je nutno dovodit, že správce daně je povinen vést daňové řízení a vydávat rozhodnutí týkající se daňových povinností daňových subjektů, přijímat platby, evidovat je, a to bez ohledu na účinky prohlášení konkursu, které se promítají v soukromoprávních vztazích. Správce daně je striktně vázán zákonem č. 337/1992 Sb. a vystupuje vůči daňovému subjektu jako orgán veřejné moci vydávající vrchnostenská rozhodnutí.“ ... „Soud v přezkumném řízení k žalobní námitce zjišťuje existenci vratitelného přeplatku, a to nikoli jen z hlediska, zda je či není správcem daně evidován, ale zda správce daně s přeplatkem nakládal při úhradě nedoplatků v zákonných mezích. Postup správce daně nemůže soud označit za nezákonný, postupoval-li při vracení přeplatku v souladu s podmínkami stanovenými daňovými předpisy.“

Od tohoto právního názoru Nejvyšší správní soud neshledává racionální důvod odchýlit se ani v souzené věci. Přitom je zřejmé, že z citovaného textu implicitně i explicitně plyne, že při rozhodování správce daně o žádosti daňového subjektu o vrácení přeplatku na dani se jedná o rozhodování, podléhající následnému soudnímu přezkumu.

Argumentace krajského soudu, založená na úvaze, že při rozhodování správce daně o přeplatku nejde o hmotná práva daňových subjektů tehdy, když správce daně v mezích svých oprávnění rozhodne o tom, jak má být s přeplatkem naloženo anebo když rozhodne o neexistenci přeplatku a o zásah by se mohlo jednat jen tehdy, pakliže na vrácení přeplatku existuje právní nárok a správce daně jej ve stanovené lhůtě nevrátí, v tomto ohledu nemůže obstát. Úkolem soudního přezkumu je totiž právě posouzení toho, zda finanční úřady postupovaly zákonným způsobem, tzn. zda v konkrétním případě na vrácení přeplatku existuje právní nárok či nikoliv. Úvaha, že soudnímu přezkumu podléhají toliko shora vymezené případy, je neudržitelná již proto, že by fakticky vedla k jakémusi rozdělení soudního rozhodování na vyřešení „předběžné otázky“ existence nárokovatelného daňového přeplatku a od výsledku odpovědi na tuto otázku by se následně teprve odvíjel procesní postup soudu, tzn. odmítnutí návrhu procesním usnesením či meritorní rozhodování rozsudkem. Tím by však zjevně došlo k situaci, kdy by soud v rámci posouzení procesních podmínek řízení rozhodoval meritorně, což je zásadně nepřípustné.

Nejvyšší správní soud tedy shora prezentovaný právní názor krajského soudu nesdílí a stěžovatelce přisvědčuje v tom směru, že rozhodováním o vrácení přeplatku na dani je skutečně zasahováno do subjektivně veřejných práv daňového subjektu a toto rozhodování proto musí požívat ochranu v rámci správního soudnictví (§ 2 s. ř. s.).

Jak navíc uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 8. 2004, sp. zn. 2 Afs 33/2004, k výkladu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. (podle něhož kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva a povinnosti, může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popř. vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak), „*z dikce citovaného ustanovení je zřejmé, že soudnímu přezkumu podléhají všechna rozhodnutí, jimiž se zasahuje do právní sféry žalobce, pokud není dána výslovná kompetenční výluka. ... Soudním řádem správním, kterým bylo emancipováno správní soudnictví, totiž nedošlo k omezení rozsahu soudního přezkumu správních rozhodnutí v tom smyslu, že by byla z tohoto přezkumu opětovně vyloučena správní rozhodnutí procesní povahy*.“

Proto Nejvyšší správní soud shledal napadené usnesení krajského soudu protizákonným a zrušil je pro naplnění důvodu obsaženého v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a je proto povinen se podanou žalobou stěžovatelky zabývat věcně.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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. dubna 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu