



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 stěžovatele **Finančního úřadu v Pardubicích**, se sídlem v Pardubicích, Hronovická 2700, za účasti **JUDr. M. V.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 16. 10. 2006, č. j. 52 Ca 46/2006 - 26,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, ze dne 16. 10. 2006, č. j. 52 Ca 46/2006 - 26, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 23. 6. 2006, č. j. 128983/06/248912/1294, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím byla zamítnuta reklamace JUDr. M. V., správce konkurzní podstaty (dále jen „žalobce“) Z. d. H. (dále jen „úpadce“), proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 22. 5. 2006, č. j. 123678/06/248912/1294, kterým dle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), rozhodl o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty, vykázaného ve prospěch úpadce, na jehož majetek byl prohlášen konkurz, na úhradu nedoplatku na dani z nemovitostí.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění

(dále jen „s. ř. s.“). Má zato, že krajský soud pochybil, když rozhodnutí stěžovatele o reklamaci shledal nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, přestože se stěžovatel vypořádal se všemi námitkami žalobce uplatněnými v reklamaci a krajský soud mohl rozhodnutí věcně přezkoumat. Stěžovatel se ztotožňuje s tvrzením soudu, že podání žalobce označené jako reklamace obsahovalo také žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty a je rovněž pravdou, že v době rozhodování krajského soudu nebylo o této žádosti stěžovatelem rozhodnuto. Stěžovatel však nesouhlasí se závěry krajského soudu, že pokud do doby vydání rozsudku krajského soudu nerozhodl o žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani, měla tato skutečnost za následek nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí o reklamaci. Stěžovatel namítá, že rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku je předmětem samostatného daňového řízení, v němž správce daně postupuje podle odlišné právní úpravy a v němž je povinen formálně rozhodnout zcela jiným rozhodnutím. V žádném případě však skutečnost, že stěžovatel do doby rozhodování soudu nerozhodl o žádosti o vrácení přeplatku, nemohla být důvodem pro zrušení rozhodnutí o reklamaci, které stěžovatel měl dle § 53 zákona o správě daní a poplatků povinnost vydat a které řádně odůvodnil. Z uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a kasační stížnosti přiznal odkladný účinek.

Žalobce se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

Ze správního spisu stěžovatele Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Rozhodnutím ze dne 22. 5. 2006, č. j. 123678/06/248912/1294 stěžovatel z úřední povinnosti dle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků rozhodl o převedení přeplatku, evidovaného na osobním účtu úpadce na dani z přidané hodnoty ve výši 1680 Kč, na úhradu nedoplatku daně z nemovitostí ve výši 533 Kč, evidovaného u téhož správce daně (stěžovatele).

Proti citovanému rozhodnutí podal žalobce dle ustanovení § 53 zákona o správě daní a poplatků reklamaci, v níž se odvolával na závěry obsažené především v nálezech Ústavního soudu řešících problematiku vzájemného vztahu ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), a ustanovení § 64 odst. 2, § 59 odst. 3 písm. e) a § 40 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků. V závěru reklamace žalobce požádal o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Následným rozhodnutím ze dne 23. 6. 2006, č. j. 128983/06/248912/1294, stěžovatel zamítl reklamaci žalobce směřující proti rozhodnutí o převedení přeplatku, v jehož odůvodnění se vypořádal s veškerými námitkami uplatněnými žalobcem a srozumitelně uvedl, proč své rozhodnutí o převedení přeplatku považuje za zákonné. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že Ústavní soud ve své argumentaci odkazuje na právní předpisy z doby, kdy neexistovala právní úprava vyjádřená v ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), z něhož nepochybně vyplývá, že součástí konkurzní podstaty může být pouze nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty či jeho část za splnění podmínek stanovených v § 64 zákona o správě daní a poplatků, tj. pokud částka plateb převyšuje splatnou daň včetně příslušenství a neexistuje nedoplatek na jiné dani.

Žalobce napadl výše označené rozhodnutí žalobou u krajského soudu, v níž především namítal, že postup stěžovatele, kterým byl převeden přeplatek na jedné dani na úhradu nedoplatku na jiné dani, evidované u téhož správce daně, je v rozporu se zákonem o konkurzu a vyrovnání. Žalobce uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele pomíjí zvláštní režim ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání oproti ustanovení § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť vychází z nesprávného rozdělování daňových přeplatků na vratitelné a nevratitelné. Dle názoru žalobce nelze u daňového subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurz, rozlišovat mezi vratitelným a nevratitelným přeplatkem na dani, neboť součástí konkurzní podstaty by se tak staly pouze vratitelné přeplatky stanovené až po odečtení pohledávky stěžovatele vůči úpadci, což je v rozporu s kogentním zákazem jakéhokoliv započtení vyjádřeným v citovaném ustanovení zákona o konkurzu a vyrovnání. Žalobce dále poukázal na příslušnou judikaturu, zejména nálezy Ústavního soudu, podle nichž nerespektováním ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání ze strany správců daně dochází k neodůvodněnému zvýhodňování státu jakožto jednoho z věřitelů a současně i k odčerpávání finančních prostředků z konkurzní podstaty na úkor všech ostatních věřitelů. Proto navrhl, aby rozhodnutí stěžovatele bylo zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Vzhledem k této vadě řízení krajský soud napadené rozhodnutí zrušil bez jednání podle ustanovení § 51 odst. 2 a § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud uvedl, že z obsahu podání žalobce označeného jako reklamace bylo možné dovodit i další projev vůle žalobce, a to žádost o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty uplatněnou dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, o níž stěžovatel byl povinen rozhodnout jiným druhem rozhodnutí dle ustanovení § 64 odst. 4 a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Pokud se tedy stěžovatel v rozhodnutí o reklamaci zcela evidentně žádostí žalobce o vrácení přeplatku na dani vůbec nezabýval, zatížil předcházející řízení vadou mající za následek nepřezkoumatelnost jím vydaného rozhodnutí o reklamaci.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a důvody v ní uplatněné stěžovatel opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, který pochybil, když rozhodnutí stěžovatele o reklamaci posoudil jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti nesouhlasí se závěry krajského soudu o nepřezkoumatelnosti jím vydaného rozhodnutí o reklamaci dle § 53 zákona o správě daní a poplatků, kterou krajský soud dovodil ze skutečnosti, že se stěžovatel v rozhodnutí o reklamaci vůbec nezabýval návrhem žalobce na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty dle § 64 odst. 4 téhož zákona. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud konstatoval, že stěžovatel měl o žádosti žalobce o vrácení přeplatku rozhodnout zcela jiným druhem rozhodnutí, než je rozhodnutí o reklamaci, a pokud se žádostí žalobce v rozhodnutí o reklamaci vůbec nezabýval, zatížil řízení vadou mající za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí o reklamaci pro nedostatek důvodů.

Výše uvedené závěry krajského soudu Nejvyšší správní soud nepovažuje za správné, a to z následujících důvodů:

Nejvyšší správní soud ověřil z obsahu spisu, že v dané věci byla předmětem řízení před krajským soudem žaloba směřující proti rozhodnutí stěžovatele o reklamaci vydaného podle ustanovení § 53 zákona o správě daní a poplatků. Tímto rozhodnutím stěžovatel rozhodl o reklamaci žalobce mířící proti rozhodnutí stěžovatele o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku na dani z nemovitostí. Žalobce se v podané žalobě domáhal věcného přezkoumání rozhodnutí stěžovatele o reklamaci, neboť nesouhlasil s argumentací stěžovatele o zákonnosti jeho postupu, poukazoval na rozpor rozhodnutí stěžovatele s právní úpravou zákona o konkurzu a vyrovnání, příslušnými nálezy Ústavního soudu a rovněž namítal, že na nesprávnosti závěrů učiněných stěžovatelem ničeho nezměnila ani nová právní úprava obsažená v ustanovení § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud je žalobou vázán a přezkoumá napadené rozhodnutí pouze v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Pouze pokud vůbec nelze posoudit důvodnost žalobních tvrzení, neboť z napadeného rozhodnutí správního orgánu není možno dovodit, jakým způsobem správní orgán dospěl k výroku rozhodnutí, jakými úvahami se řídil, o jaká skutková zjištění a právní předpisy svůj závěr opřel, pak soud z úřední povinnosti i bez návrhu konstatuje dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

Napadené rozhodnutí stěžovatele však ve výše uvedeném smyslu nepřezkoumatelné nebylo. Rozhodnutí o reklamaci obsahuje srozumitelné a jednoznačné důvody, pro které správce daně reklamaci nevyhověl. Žalobce tyto důvody znal, pouze s nimi nesouhlasil a jejich správnost vyvracel v žalobě. Vzhledem k tomu, že žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu obsahovalo dostatečnou argumentaci týkající se posouzení sporné věci, tj. převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku na dani z nemovitostí, byl krajský soud povinen vyslovit se k důvodnosti jednotlivých žalobních námitek. V rámci řízení o žalobě krajský soud nemohl dle dispoziční zásady dané ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. posuzovat skutečnost, zda správce daně vyčerpal či nevyčerpal obsah reklamace, pokud to žalobce neučinil předmětem přezkumu.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, který nebyl zpochybněn ani samotným stěžovatelem v podané kasační stížnosti, tj. že podání žalobce označené jako reklamace skutečně obsahovalo dva projevy vůle, a to reklamaci proti rozhodnutí stěžovatele o převedení přeplatku a dále žádost o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty. Toto lze dovodit z textu závěrečné věty reklamace, v níž žalobce v části za středníkem uvádí: „*Nechť je toto podání současně považováno za (opakovanou) žádost o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty dle § 64 odst. 4 ZSDP.*“

Skutečnost, že reklamace žalobce obsahovala mimo reklamační námitky i žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani, však stěžovatele nezbavila povinnosti rozhodnout o této reklamaci dle § 53 zákona o správě daní a poplatků. Reklamace je dle § 53 citovaného zákona řádným opravným prostředkem, který je možné uplatnit stejně jako jiné řádné opravné prostředky, k nimž dle zákona o správě daní a poplatků náleží odvolání, stížnost a námitka. Reklamace má povahu specifické formy uplatnění námitky pro případ stanovený zákonem, jakožto opravný prostředek se mj. uplatní právě proti rozhodnutí správce daně o převedení přeplatku dle ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a o podmínkách a způsobu jejího vyřizování platí přiměřeně ustanovení zákona o námitkách.

Oproti právní úpravě týkající se reklamace platí zcela jiný zákonný postup v případě rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku na dani. Pokud žalobce uplatnil právní nárok na vrácení přeplatku na dani, pak je stěžovatel povinen o takové žádosti rozhodnout dle § 64 odst. 4 a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a proti tomuto rozhodnutí se jako opravný prostředek uplatní odvolání, které je daňový dlužník povinen podat do patnácti dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí.

Povinnost stěžovatele rozhodnout o návrhu na vrácení přeplatku je tedy předmětem samostatného daňového řízení, které se řídí odlišnou právní úpravou a které v dané věci nebylo předmětem soudního přezkumu, když žalobce podanou správní žalobou napadal rozhodnutí stěžovatele o převedení přeplatku, resp. rozhodnutí stěžovatele o reklamaci žalobce směřující proti rozhodnutí o převedení přeplatku.

V přezkoumávaném případě proto nemohlo být vadou rozhodnutí o reklamaci, že neobsahuje také rozhodnutí stěžovatele o žádosti o vrácení přeplatku, příp. že se stěžovatel o jeho vydání či jeho obsahu v rozhodnutí o reklamaci nezmiňuje, když stěžovatel mohl v rámci rozhodnutí o reklamaci rozhodovat pouze o správnosti převedení přeplatku na jedné dani na úhradu nedoplatku na dani jiné a o žádosti o vrácení přeplatku v rámci tohoto rozhodnutí rozhodovat nemohl, neboť ta byla předmětem jiného řízení.

Žalobce se v podané žalobě necítil být zkrácen na svých právech tím, že by stěžovatel nerozhodl samostatným rozhodnutím o žádosti o vrácení přeplatku, kterou žalobce uplatnil v podané reklamaci. Žalobce v podané žalobě zpochybňoval věcnou argumentaci stěžovatele obsaženou v rozhodnutí o reklamaci, nikoli jeho postup při vydávání rozhodnutí. Žalobce nesouhlasil s obsahem vydaného rozhodnutí, nesouhlasil se závěry stěžovatele o zákonnosti jím učiněného převodu přeplatku na jedné dani na úhradu nedoplatku jiné daně, nikoli s formou, v jaké bylo rozhodnutí stěžovatele vydáno.

Pokud by se žalobce domníval, že tím, že stěžovatel dosud nevydal rozhodnutí o vrácení přeplatku, došlo k porušení jeho subjektivních práv, mohl se vydání tohoto rozhodnutí domáhat žalobou proti nečinnosti správního orgánu dle ustanovení § 79 a násl. s. ř. s. V žádném případě však tato skutečnost nemohla být důvodem pro zrušení rozhodnutí o reklamaci, neboť přestože byla žádost o vrácení přeplatku obsažena v podání žalobce označeném jako reklamace, jednalo se o dvě samostatná a na sobě nezávislá podání, na jejichž základě se zahajují dvě samostatná daňová řízení řídící se rozdílnou právní úpravou.

Nejvyšší správní soud proto z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že rozhodnutí stěžovatele o reklamaci není, jak se mylně domnívá krajský soud, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. V odůvodnění rozhodnutí o reklamaci se stěžovatel vypořádal s veškerými námitkami uplatněnými žalobcem v reklamaci a srozumitelně uvedl, proč námitkám žalobce nemohl vyhovět a proč své rozhodnutí o převedení přeplatku považuje za zákonné. Nejvyšší správní soud uvádí, že rozhodnutí stěžovatele o reklamaci, které jediné bylo v dané věci předmětem soudního přezkumu, obsahuje veškeré formální náležitosti vyžadované zákonem a skutečnost, že stěžovatel do doby vydání soudního rozhodnutí nerozhodl o žádosti o vrácení přeplatku, nelze v žádném případě považovat za vadu tohoto rozhodnutí způsobující jeho nepřezkoumatelnost.

Jelikož v posuzovaném případě nebyly splněny podmínky pro postup krajského soudu dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a kasační námitka stěžovatele byla dle ustanovení

§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. shledána důvodnou, Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Krajský soud je v dalším řízení povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, věcně přezkoumat rozhodnutí stěžovatele o reklamaci a vydat ve věci nové rozhodnutí, v němž dle ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud dále uvádí, že s ohledem na rozhodnutí ve věci samé již nerozhodoval o přiznání odkladného účinku podané kasační stížnosti.

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

V Brně dne 22. března 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu