



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **Energetika Návsí s. r. o.**, se sídlem Šemberova 66/9, Olomouc, zastoupena Mgr. Markem Gocmanem, advokátem se sídlem 28. října 438/19, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2018, č. j. 1724816/18/3101-51523-809547, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **Mgr. Ing. Pavly Buxbaumové**, insolvenční správce žalobkyně, se sídlem Masarykovo nám. 37, Uničov, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 2. 2019, č. j. 64 Af 6/2018 - 19,

t a k t o :

- I. Žalobkyni **se přiznává** osvobození od soudních poplatků v řízení o kasační stížnosti.
- II. Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 2. 2019, č. j. 64 Af 6/2018 - 19, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a usnesení krajského soudu

[1] Žalovaný vyrozuměl dne 25. 5. 2018 žalobkyni o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 28.018 Kč na úhradu nedoplatku odvodu za porušení rozpočtové kázně (Národní fond II) ve výši 1.643.233 Kč.

[2] Žalobkyně proti vyrozumění o převedení přeplatku podala námitku, kterou žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který ji odmítl.

[4] Krajský soud uvedl, že převedení přeplatku představuje zákonem upravený postup, v jehož rámci nemá správce daně prostor pro žádné správní uvážení. Nejedná se o rozhodovací činnost, která by vyžadovala vydání rozhodnutí. Návazná námitka je pak podle krajského soudu toliko opravným prostředkem, který bez ohledu na jeho přípustnost nic nemění na materiální povaze věci samé. Přípustnost opravného prostředku nemůže změnit předmět řízení, kterým v nyní posuzovaném případě není rozhodování o právech a povinnostech.

[5] Krajský soud si je vědom prvních čtyř vět bodu 17 rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017 - 106, č. 3644/2017 Sb. NSS. Nicméně se s nimi neztotožňuje a podle jeho názoru postrádají jakoukoliv vazbu na zbývající část odůvodnění, dokonce se ocitají v rozporu s ním. Do práv a povinností daňového subjektu totiž zasahuje až rozhodnutí o (ne)vrácení přeplatku, které lze navíc vydat jen k žádosti daňového subjektu, nikoliv rozhodnutí o námitkách. Žalobkyně netvrdí, že by takovou žádost podala.

[6] Soud dospěl k závěru, že rozhodnutí o námitkách proti vyrozumění o převedení přeplatku nenaplní definici rozhodnutí podle § 65 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a nepodléhá podle § 70 písm. a) s. ř. s. soudnímu přezkumu. Žalobu proto podle § 68 písm. e) ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl.

II. Kasační stížnost, vyjádření osoby zúčastněné na řízení a žalovaného

[7] Proti usnesení krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[8] Podle stěžovatelky je rozhodnutí o námitkách rozhodnutím, kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti, neboť přeplatek je evidován v jejich aktivech. Jakýkoliv zásah je zásahem do práva vlastnit majetek. V rozsudku č. j. 4 Afs 119/2017 - 106 soud výslovně stanovil, že rozhodnutí o námitkách podléhá soudnímu přezkumu. Stěžovatelka nadto konstatuje, že celý postup správce daně při převádění přeplatku byl vadný.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil se závěry krajského soudu.

[10] Ke kasační stížnosti stěžovatelky se vyjádřila též osoba zúčastněná na řízení. Vyjádření bylo Nejvyššímu správnímu soudu doručeno jako kasační stížnost, v následném sdělení ze dne 7. 5. 2019 však insolvenční správce uvedla, že nezastupuje stěžovatelku na základě plné moci, v řízení uplatňuje práva osoby zúčastněné na řízení a požádala, aby na její kasační stížnost bylo pohlíženo jako na vyjádření v rámci řízení o kasační stížnosti žalobkyně. Dle osoby zúčastněné na řízení rozhodnutí o námitce autoritativně zasahuje do majetkové sféry stěžovatelky. Krajský soud se neřídil právním názorem obsaženým v rozsudku č. j. 4 Afs 119/2017 - 106.

III. Posouzení žádosti o osvobození od soudních poplatků

[11] Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 24. 7. 2019, č. j. 1 Afs 85/2019 - 30, stěžovatelku vyzval k úhradě soudního poplatku za kasační stížnost.

[12] Stěžovatelka na tuto výzvu zareagovala podáním žádosti o osvobození od soudních poplatků. V ní uvedla, že je s ní jako s dlužníkem vedeno u Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci insolvenční řízení, v jehož rámci byl zjištěn stěžovatelčin úpadek a prohlášen konkurz na její majetek (usnesení ze dne 14. 12. 2018, č. j. KSOL 20 INS 18371/2018 – A12). Je tedy zjevné, že stěžovatelka nemá žádný disponibilní majetek, ze kterého by mohla soudní poplatek zaplatit.

[13] Podle § 36 odst. 3 s. ř. s. účastník, který doloží, že nemá dostatečné prostředky, může být na vlastní žádost usnesením předsedy senátu zčásti osvobozen od soudních poplatků. Přiznat účastníkovi osvobození od soudních poplatků zcela lze pouze výjimečně, jsou-li pro to zvlášť závažné důvody, a toto rozhodnutí musí být odůvodněno. Dospěje-li však soud k závěru, že návrh zjevně nemůže být úspěšný, takovou žádost zamítne. Přiznané osvobození kdykoliv za řízení odejme, popřípadě i se zpětnou účinností, jestliže se do pravomocného skončení řízení ukáže, že poměry účastníka přiznané osvobození neodůvodňují, popřípadě neodůvodňovaly.

[14] Pro rozhodnutí o částečném osvobození od soudních poplatků tedy musí být naplněny následující podmínky: 1) účastník požádal o osvobození, 2) jeho návrh není zjevně neúspěšný a 3) doložil nedostatek prostředků. Pro rozhodnutí o přiznání osvobození od soudních poplatků v plném rozsahu musí navíc existovat zvlášť závažné důvody.

[15] V dané věci stěžovatelka o osvobození od soudních poplatků požádala a z obsahu spisu nevyplývá, že by podaný návrh byl zjevně neúspěšný. První dvě podmínky jsou tedy naplněny.

[16] Nejvyšší správní soud současně dospěl k závěru, že u stěžovatelky je splněna i třetí zákonná podmínka k tomu, aby mohla být osvobozena od soudního poplatku za kasační stížnost. Z řízení vedeného u Krajského soudu v Ostravě ve věci sp. zn. KSOL 20 INS 18371/2018 je zjevné, že stěžovatelka je předlužena a není schopna své dluhy uhradit. Dne 14. 12. 2018 byl u stěžovatelky zjištěn úpadek a na její majetek prohlášen konkurz. Stěžovatelka proto nemá disponibilní finanční prostředky, kterými by mohla uhradit soudní poplatek. V této situaci nelze stěžovatelce upřít právo na soudní ochranu dle čl. 36 Listiny základních práv a svobod právě a toliko pro její předlužení (srov. body [69] a [70] rozsudku rozšířeného senátu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 121, *ELMO-PLAST*, č. 3767/2018 Sb. NSS). Tato skutečnost je zvlášť závažným důvodem dle § 36 odst. 3 s. ř. s.; soud proto stěžovatelku od těchto poplatků zcela osvobodil.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[17] Soud se následně zabýval dalšími formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je včasná, přípustná a projednatelná.

[18] Soud připomíná, že pokud byl žalobní návrh odmítnut, přichází pro stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (rozsudek ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, č. 625/2005 Sb. NSS). Nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. může obecně spočívat v nesprávném posouzení právní otázky soudem (např. aplikuje-li soud výluky ze soudního přezkumu, která na věc nedopadá), nebo v nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, zejména skutkových (např. odmítne-li soud podání pro opožděnost, ačkoliv rozhodné skutečnosti nezjistil), popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek, že došlo k odmítnutí návrhu a tím i odmítnutí soudní ochrany, ač pro takový postup nebyly splněny podmínky (rozsudek kasačního soudu ze dne 17. 2. 2016, č. j. 6 As 2/2015 - 128).

[19] Stěžovatelka tak v kasační stížnosti proti usnesení o odmítnutí návrhu nemůže brojit proti samotnému meritů věci. Všechny námitky, kterými stěžovatelka rozporovala nesprávný postup správce daně v tom, že provedl daně převedení přeplatku na dani, jsou proto nepřipustné.

[20] Po věcném posouzení kasační stížnosti na základě zbývajících (přípustných) kasačních námitek dospěl soud k závěru, že je důvodná.

[21] Z ustálené judikatury vyplývá, že vyrozumění o převedení přeplatku podle § 154 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, není rozhodnutím dle § 65 s. ř. s. a je ze soudního přezkumu vyloučeno (srov. rozsudek ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 Afs 235/2014 - 65, č. j. 4 Afs 119/2017 - 106, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 6 Afs 120/2017 - 39, ze dne 22. 5. 2018, č. j. 9 Afs 177/2017 - 95, či ze dne 22. 5. 2018, č. j. 9 Afs 81/2017 - 58). Mezi účastníky řízení není tato otázka sporná.

[22] Meritem sporu je otázka, zda rozhodnutí o námitkách ve věci vyrozumění o převedení přeplatku dle § 159 daňového řádu, spadá pod pojem rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., a lze proti němu tedy brojit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. I tuto otázku však již Nejvyšší správní soud dříve zodpověděl, a to v rozsudku č. j. 4 Afs 119/2017 - 106. Zde v bodu 17 uvedl (*důraz přidán*):

V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud pro úplnost konstatuje, že převedení přeplatku na nedoplatky podléhá soudnímu přezkumu. K tomu je však s ohledem na stávající právní úpravu potřeba, aby daňový subjekt nejprve podal proti vyrozumění o převedení přeplatku námitky podle § 159 daňového řádu. Až poté, co o námitkách správce daně rozhodne rozhodnutím, je možné správnost postupů a závěry správce daně při převedení přeplatku podle § 154 daňového řádu podrobit soudnímu přezkumu. V posuzované věci však takto stěžovatel nepostupoval, námitky proti předmětnému vyrozumění správce daně nepodal, a ve věci proto není žádné rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., které by bylo možné podrobit soudnímu přezkumu. Daňový subjekt, který s postupem správce daně ohledně převedení přeplatku nesouhlasí a má za to, že je zde vratitelný přeplatek, rovněž může podat žádost o vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 2 daňového řádu. O takové žádosti správce daně musí opět rozhodnout a takové rozhodnutí podléhá soudnímu přezkumu.

[23] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s krajským soudem, že shora uvedený závěr (zejména úvodní pasáž citovaného odstavce), nelze na souzenou věc aplikovat, neboť byl do rozsudku přidán bez vazby na předcházející odůvodnění, se kterým se ocitají v rozporu.

[24] Podle kasačního soudu je tomu zcela naopak. Nejvyšší správní soud v odůvodnění citovaného rozsudku (body 8 až 16) nejprve dospěl k závěru, že vyrozumění o převedení přeplatku podle § 154 odst. 5 daňového řádu není rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Následně se v bodě 17 zabýval tím, zda tento právní závěr nevedl k odepření spravedlnosti či porušení práva daňového subjektu na soudní ochranu a konstatoval zde dvě možnosti, jak se domoci soudního přezkumu vyrozumění o převedení přeplatku. Prvním způsobem je podání námítky, neboť rozhodnutí o ní je rozhodnutím podle § 65 s. ř. s., druhým pak podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku, proti kterému je (po vyčerpání řádných opravných prostředků) přípustná žaloba podle § 65 a násl. s. ř. s.

[25] Závěr rozsudku č. j. 4 Afs 119/2017 - 106, podle kterého rozhodnutí o námitce mířící proti aktu, který nesplňuje definiční znaky rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s., je možno napadnout žalobou proti rozhodnutí správního orgánu, potvrzují též závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 - 53, č. 3873/2019 Sb. NSS. Ten v bodu 34 uvedl (*důraz přidán*):

Námítka je „nárokový“ prostředek nápravy úkonu správce daně při placení daní. Je jím v tom smyslu, že ten, kdo je oprávněn ji podat (ten, kdo tvrdí, že takovýmto úkonem správce daně byl zkrácen na svých právech), má subjektivní veřejné právo na to, aby námitka byla k tomu příslušným orgánem řádně vypořádána. Znamená to, že má subjektivní veřejné právo na to, aby jí bylo zcela vyhověno a jí napadený úkon byl zrušen, jde-li o námitku zcela důvodnou, resp. jí bylo zčásti vyhověno a náprava zjednána způsobem adekvátním důvodům a rozsahu částečného vyhovění, jde-li vskutku podle objektivního práva o námitku zčásti důvodnou. Stejně tak má ten, kdo námitku podal, „nárok“ na to, aby byla zamítnuta, nejsou-li důvody námítky ani zčásti oprávněné. Je logické, že proti zcela vyhovujícímu rozhodnutí o námitce nebude ten, kdo ji podal, brojit a podávat proti tomuto rozhodnutí správní žalobu. Z povahy věci mu totiž „více“ vyhovět nelze. To ostatně reflektuje i právní úprava v poslední větě § 159 odst. 3 daňového řádu, stanoví-li, že v takovém případě se rozhodnutí o námitce neodůvodňuje. Při nevyhovění či toliko částečném vyhovění námitce však může být rozhodnutí správce daně o námitce jednak objektivně nezákonné (to může být jistě i rozhodnutí o plném vyhovění námitce), ale – a to je podstatné – tato nezákonnost může znamenat (a typicky bude znamenat) zkrácení toho, kdo námitku podal, na jeho subjektivním veřejném právu na to, aby o námitce bylo rozhodnuto zákonně. Právě proto jde u částečného či plného nevyhovění námitce, a tedy u částečného či plně zamítavého rozhodnutí o ní, o takové rozhodnutí, které svou podstatnou bude „rozhodnutím“ podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Proto tedy proti němu musí být zásadně přípustná žaloba ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu.

[26] Byť se usnesení rozšířeného senátu věnovalo problematice soudního přezkumu exekučního příkazu, který sám o sobě je rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s., považuje soud shora citované závěry vztahující se k povaze rozhodnutí o námitce za natolik obecné, že je možno aplikovat je i v nyní posuzované věci.

[27] Krajský soud své závěry o nepřipustnosti žaloby založil také na rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 1 As 4/2004 - 75, a usnesení ze dne 26. 6. 2003, č. j. 6 A 164/2002 - 8, č. 15/2003 Sb. NSS. Tato rozhodnutí se však týkala kompetenční výluky podle § 70 písm. c) s. ř. s., nikoli § 70 písm. a) s. ř. s., o kterou šlo v nyní souzené věci. Nezabývala se ani otázkou, zda rozhodnutí o námitce je rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Závěry zde vyslovené proto nejsou pro nyní projednávanou věc rozhodné.

[28] V nyní souzené věci je podstatné, že stěžovatelka proti vyrozumění o převedení přeplatku podala námitku podle § 159 daňového řádu a žalobou brojí nikoli přímo proti vyrozumění, ale proti navazujícímu rozhodnutí o námitce. Jak vyplývá ze shora uvedeného, toto rozhodnutí podléhá soudnímu přezkumu. Krajský soud proto postupoval nesprávně, pokud žalobu jako nepřipustnou odmítl.

V. Závěr a náklady řízení

[29] Kasační stížnost je důvodná, Nejvyšší správní soud proto usnesení krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), žalobou napadené rozhodnutí tedy podrobí (při splnění dalších procesních podmínek) věcnému přezkumu. V dalším řízení rozhodne krajský soud rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. srpna 2019

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu