ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Mgr. Ing. Pavla Buxbaumová,** se sídlem Masarykovo nám. 37, Uničov, insolvenční správkyně společnosti Energetika Návsí s.r.o., se sídlem Šemberova 66/9, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj,** se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 2010279/18/3101-51523-809547, za účasti osoby zúčastněné na řízení: Energetika Návsí s.r.o., se sídlem Šemberova 66/9, Olomouc, zastoupena Mgr. Markem Gocmanem, advokátem se sídlem 28. října 438/219, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 2. 2019, č. j. 64 Af 5/2019 – 11,

takto:

I. Žalobkyně se osvobozuje od soudních poplatků v řízení o kasační stížnosti.

II. Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 2. 2019, č. j. 64 Af 5/2019 – 11, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobkyně, jako stěžovatelka, proti shora označenému usnesení (dále jen „napadené usnesení“) Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla odmítnuta její žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“). Rozhodnutím žalovaného bylo rozhodnuto o námitkách osoby zúčastněné na řízení proti vyrozumění o převedení přeplatku č. j. 1668194/18/3101-51523-809547, ze dne 20. 8. 2018 (dále jen „vyrozumění o převedení přeplatku“ nebo „vyrozumění“).

[2] Krajský soud se v odůvodnění napadeného usnesení zabýval otázkou, zda lze rozhodnutí o námitkách proti převedení přeplatku na dani na úhradu nedoplatku daně podřadit pod zákonný pojem „rozhodnutí“ ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Dospěl přitom k závěru, že tomu tak není, a to z důvodu, že převádění přeplatku správcem daně je obligatorním postupem, který správce daně musí vykonat bezodkladně poté, co pro to nastanou důvody. Není zde tedy prostor pro žádné správní uvážení ohledně toho, zda a kam bude přeplatek převáděn. Jde o proces, který v praxi lze zajišťovat i pomocí automatizované podpory, což je ostatně u správců daně v současné době již nutností a samozřejmostí. Nejedná se proto o rozhodovací činnost, která by vyžadovala vydání „rozhodnutí“.

[3] Krajský soud v odůvodnění napadeného usnesení vedl polemiku s právním názorem vyjádřeným dříve v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017 – 106, publ. pod č. 3644/2017 Sb. NSS, podle kterého je možné správnost postupů a závěry správce daně při převedení přeplatku podle § 154 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), podrobit soudnímu přezkumu poté, kdy daňový subjekt podá proti vyrozumění o převedení přeplatku námitky a o těchto bude správcem daně rozhodnuto. Podle krajského soudu bylo třeba se z procesního hlediska vydat cestou žádosti o vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 2 daňového řádu a následně se bránit správní žalobou proti rozhodnutí správce daně o takové žádosti. Krajský soud uzavřel, že rozhodnutí správce daně o námitkách proti vyrozumění o převedení přeplatku na dani na úhradu nedoplatku daně není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto stěžovatelčinu žalobu odmítl podle § 68 písm. e) ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) téhož zákona.

[4] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného je výslovně označeno jako rozhodnutí a též jako rozhodnutí autoritativně určuje povinnosti Energetice Návsí. V konečném důsledku došlo rozhodnutím žalovaného k zásahu do práv a povinností tohoto subjektu, resp. k zásahu do jeho majetkové sféry a určení povinnosti vedoucí ke snížení jeho majetku, když bylo potvrzeno převedení přeplatku, který mu vznikl, na správcem daně tvrzený nedoplatek. Dále stěžovatelka namítla, že se krajský soud neřídil právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v (již výše citovaném) rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017 – 106; neztotožňuje se přitom s konkurujícím právním názorem krajského soudu.

[5] Podáním ze dne 22. 8. 2019 požádala stěžovatelka, v reakci na výzvu Nejvyšší správního soudu ze dne 5. 8. 2019, č. j. 2 Afs 73/2019 – 30, o osvobození od soudních poplatků. K tomu uvedla, že v rámci insolvenčního řízení jsou disponibilní prostředky limitovány majetkem na účtu majetkové podstaty a v některých případech jsou insolvenční řízení odkázána na zálohy poskytované věřiteli. Stěžovatelka zároveň odkázala na § 11 odst. 2 písm. n) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“). Rovněž vyjádřila nesouhlas s názorem podaným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 1 Afs 135/2018 – 71, podle kterého se na řízení před správními soudy nepoužije § 11 odst. 2 písm. n) zákona o soudních poplatcích.

[6] Nejvyšší správní soud stěžovatelku vyzval k podrobnějšímu doložení majetkových poměrů pro účely posouzení její žádosti o osvobození od soudních poplatků. Vycházel přitom ze specifického postavení stěžovatelky jakožto insolvenční správkyně osoby zúčastněné na řízení, a proto vyzval k doložení majetkových poměrů osoby zúčastněné na řízení jakožto úpadce s prohlášeným konkursem, nikoli majetkových poměrů samotné insolvenční správkyně jakožto fyzické osoby.

[7] Stěžovatelka soudu doložila vyplněný formulář „Potvrzení o majetkových poměrech právnické osoby pro osvobození od soudních poplatků a ustanovení zástupce“, v němž především uvedla, že úpadce nevlastní obchodní podíly v jakýchkoli společnostech, nevykonává žádnou činnost (v souvislosti se zjištěním úpadku a prohlášením konkursu), nemá možnost získat finanční prostředky od společníků, ovládajících či ovládaných osob. V důsledku prohlášení konkursu pak nemá možnost získat úvěr ani příjmy z veřejných prostředků. Ohledně majetkové struktury úpadce odkázala stěžovatelka na veřejně dostupné údaje o insolvenčním řízení vedeném u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. KSOL 20 INS 18371/2018. K vyplněnému formuláři stěžovatelka přiložila kopii přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 14. 12. 2018 do 31. 3. 2019, jež podala jménem úpadce Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj, a z kterého se podává daňová ztráta úpadce v předmětném období ve výši 364 022 Kč, záporný výsledek hospodaření 37 069 633 Kč ke dni 31. 3. 2019 a záporný základ daně (ř. č. 220 přiznání) 364 022 Kč. Stěžovatelka rovněž přiložila účetní rozvahu úpadce ke dni 31. 3. 2019 a výkaz zisku a ztráty k témuž dni. Nejvyšší správní soud přihlédl také k obsahu soupisu majetkové podstaty úpadce zveřejněnému v insolvenčním rejstříku a k dalším zde přístupným dokumentům. Na základě těchto údajů pak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že majetková podstata úpadce neskýtá dostatek adekvátně likvidního majetku k uhrazení soudního poplatku za kasační stížnost. Vzhledem k tomu, že kasační stížnost není zjevně bezúspěšná, jsou naplněny podmínky dle § 36 odst. 3 s. ř. s. pro vyhovění žádosti stěžovatelky o osvobození od soudních poplatků. Výrokem I. tohoto rozsudku proto Nejvyšší správní soud stěžovatelku osvobodil od soudních poplatků.

[8] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s právním posouzením přípustnosti žaloby podaným v odůvodnění napadeného usnesení krajského soudu, tedy že se jedná o žalobu nepřípustnou, neboť napadený správní akt není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

[9] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti je rozhodné, zda rozhodnutí o námitkách daňového subjektu proti vyrozumění správce daně o převedení přeplatku na dani na úhradu nedoplatku na dani téhož daňového subjektu je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Tuto otázku však již Nejvyšší správní soud dříve zodpověděl, a to v rozsudku č. j. 4 Afs 119/2017 - 106. Zde v bodu 17 odůvodnění uvedl (zvýraznění doplněno):

„*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*.“

[12] 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 ocitá v rozporu. Podle Nejvyššího správního soudu je tomu zcela naopak, neboť odůvodnění citovaného rozsudku (body 8 až 16) nejprve předestírá závěr, že vyrozumění o převedení přeplatku podle § 154 odst. 5 daňového řádu není rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Následně se v bodu 17 zabývá tím, zda tento právní závěr nevede k odepření spravedlnosti či porušení práva daňového subjektu na soudní ochranu, a konstatuje zde dvě možnosti, jak se nepřímo domoci soudního přezkumu vyrozumění o převedení přeplatku. Prvním způsobem je podání námitky, 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.

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

„*Námitka 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 námitky 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 částečně 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."

[14] 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 Nejvyšší správní soud shora citované závěry vztahující se k povaze rozhodnutí o námitce za natolik obecné, že je možno aplikovat je i v nyní posuzované věci.

[15] Krajský soud své závěry o nepřípustnosti žaloby založil také na rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 1 As 4/2004 - 75, a na usnesení Nejvyššího správního soudu 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.

[16] V nyní souzené věci je podstatné, že osoba zúčastněná na řízení proti vyrozumění o převedení přeplatku podala námitku podle § 159 daňového řádu a žalobou brojila žalobkyně 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 nepřípustnou odmítl.

[17] Nejvyšší správní soud pouze pro úplnost podotýká, že obdobně tuto právní otázku posoudil i ve svých rozsudcích ze dne 26. 7. 2019, č. j. 1 Afs 84/2019 – 38, ze dne 27. 8. 2019, č. j. 1 Afs 85/2019 – 36, ze dne 28. 8. 2019, č. j. 1 Afs 83/2019 – 34, a ze dne 28. 8. 2019, č. j. 1 Afs 86/2019 – 26, a to na základě srovnatelného skutkového a právního základu.

[18] Jelikož Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, přistoupil v souladu s § 110 odst. 1 větou první před středníkem s. ř. s. ke zrušení napadeného usnesení krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení. Krajský soud bude s ohledem na § 110 odst. 4 s. ř. s. v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem.

[19] Podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. listopadu 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu