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: **Energetika Návsí s. r. o.,** se sídlem Šemberova 66/9, Olomouc, zastoupena Mgr. Markem Gocmanem, advokátem se sídlem 28. října 438/219, 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. 1725548/18/3101-51523-809547, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **Mgr. Ing. Pavla Buxbaumová,** insolvenční správkyně žalobkyně, se sídlem Masarykovo nám. 37, Uničov, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně a osoby zúčastněné na řízení proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 2. 2019, č. j. 64 Af 5/2018 – 19,

takto:

I. Řízení o kasační stížnosti osoby zúčastněné na řízení **se zastavuje.**

II. Účastníci ani osoba zúčastněná na řízení **nemají** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti osoby zúčastněné na řízení.

III. Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 2. 2019, č. j. 64 Af 5/2018 – 19, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí osoba zúčastněná na řízení proti shora označenému usnesení (dále jen „napadené usnesení“) Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Napadeným usnesením byla odmítnuta žaloba (podaná žalobkyní) směřující proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), jímž byla zamítnuta námitka žalobkyně podle § 159 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), proti vyrozumění o

převedení přeplatku na dani na úhradu nedoplatku daně. Následně podala včasnou kasační stížnost proti napadenému usnesení krajského soudu také žalobkyně.

[2] V odůvodnění napadeného usnesení krajský soud uvedl, že přezkumu ve správním soudnictví v rámci žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podléhají jen takové akty veřejné správy, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti. Tuto podmínku přitom nesplňuje „rozhodnutí" žalované, neboť převádění přeplatku správcem daně je obligatorním postupem, který správce daně musí vykonat bezodkladně poté, kdy jsou pro takový postup splněny zákonné předpoklady. 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. Podle krajského soudu se tedy nejedná o rozhodovací činnost, která by vyžadovala vydání rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud rovněž v odůvodnění napadeného usnesení polemizoval se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017 – 106, konkrétně pak s úvodem bodu 17 odůvodnění odkazovaného rozsudku. Dodal, že do práv a povinností daňového subjektu zasahuje právě až rozhodnutí o (ne)vrácení přeplatku, které lze navíc vydat jen k žádosti daňového subjektu. Jelikož žalobkyní napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud neshledal být rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s., uzavřel, že nepodléhá s ohledem na § 70 písm. a) s. ř. s. soudnímu přezkumu, což bylo důvodem pro odmítnutí žaloby dle § 68 písm. e) ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) téhož zákona.

[3] Žalobkyně v kasační stížnosti uplatnila kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V obecné rovině tedy namítla nezákonnost napadeného usnesení spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení, a dále vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

[4] V konkrétní rovině žalobkyně namítla, že přeplatek na dani je jejím majetkem evidovaným v aktivech, přičemž právo vlastnit majetek jí zaručuje Ústava. Proto jakékoli jednostranné rozhodnutí žalovaného o tomto majetku nesmí být *a priori* vyloučeno ze soudního přezkumu. Žalobkyně má ostatně za to, že se na ni orgány finanční správy neobvykle intenzivně zaměřily („zaklekly na ni"). Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017 – 106, s tím, že jsou-li podány námitky proti vyrozumění správce daně o převedení přeplatku, pak rozhodnutí o námitkách je rozhodnutím, které podléhá soudnímu přezkumu. Dále pak žalobkyně vznášela i námitky proti správnosti postupu žalovaného při samotném převedení přeplatku na dani na úhradu nedoplatku.

[5] Osoba zúčastněná na řízení vzala podáním ze dne 23. 10. 2019 svou kasační stížnost zpět. Nejvyšší správní soud proto řízení v rozsahu její kasační stížnosti zastavil výrokem I. tohoto rozsudku.

[6] Žalovaný pro účely vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění napadeného usnesení krajského soudu, s nímž se zcela ztotožnil.

[7] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud předesílá, že podle jeho ustálené judikatury lze v kasační stížnosti proti usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby uplatnit přípustně toliko kasační důvod vymezený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 – 98). Přesto je třeba dodat, že Nejvyšší správní soud není vázán tím, jak stěžovatel svou argumentaci formálně podřadil pod ten který kasační důvod uvedený v § 103 s. ř. s.; postačí tedy, zda uplatněná stížní argumentace svou povahou spadá pod příslušný kasační důvod, nehledě na její označení samotným stěžovatelem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50). V nyní posuzované věci krajský soud napadením odmítl žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s. Žalobkyně, jakožto stěžovatelka, přitom namítá, že tak učinil nesprávně, jelikož rozhodnutí o námitkách proti vyrozumění o převedení přeplatku na dani na úhradu daňového nedoplatku je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Tuto argumentaci tedy lze podřadit pod kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., nehledě na to, že sama stěžovatelka uvedla v kasační stížnosti výslovně pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) téhož zákona.

[10] S ohledem na výše uvedené pak stěžovatelka v kasační stížnosti proti usnesení o odmítnutí žaloby nemůže brojit proti samotnému meritu věci (tím se ostatně v napadeném usnesení nezabýval ani krajský soud). Všechny námitky, kterými stěžovatelka rozporovala nesprávný postup správce daně v tom, že provedl převedení přeplatku na dani, jsou proto nepřípustné.

[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 ocitají 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 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 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 zcela srovnatelného skutkového a právního základu.

[18] Jelikož Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost žalobkyně 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 žalobkyně. Pokud jde o náklady řízení o kasační stížnosti osoby zúčastněné na řízení, rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 3 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s.; řízení o kasační stížnosti osoby zúčastněné na řízení bylo zastaveno, a proto žádný z účastníků ani osoba zúčastněná na řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení o této kasační stížnosti.

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

V Brně dne 12. listopadu 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu