



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci **žalobkyně Mgr. R. M. (dříve K.)**, správkyň konkursní podstaty úpadce F., a. s., zastoupené JUDr. Marcelou Neuwirthovou, advokátkou se sídlem Dělnická 1a/434, 736 01 Havířov, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Na Jízdárně 3, 728 38 Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 2. 2004, č. j. 22 Ca 167/2003-19,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 2. 2004, č. j. 22 Ca 167/2003-19, se zrušuje a věc se mu vrací k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 25. 7. 2002 rozhodl Finanční úřad v Havířově podle § 64 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“ nebo též „d. ř.“), o převedení přeplatku obchodní společnosti F., a. s. na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), který byl k 28. 5. 2002 vykázán ve výši 103 495 Kč na úhradu nedoplatku na dani z příjmů z fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (dále jen „daň z příjmů“), vykazaném k 28. 5. 2002 ve výši 209 247 Kč. Přeplatek byl převeden částkou 93 775 Kč se dnem úhrady 18. 5. 2002. Rozhodnutí obsahuje poučení o možnosti podat proti tomuto rozhodnutí reklamaci.

Pravomocným usnesením Krajského obchodního soudu v Ostravě ze dne 22. 8. 2000, č. j. 13 K 32/2000 – 6, byl na majetek obchodní společnosti F., a. s. (dále též „úpadce“), prohlášen konkurs a žalobkyně byla ustanovena správcem konkursní podstaty.

Žalobkyně podáním ze dne 1. 8. 2002, adresovaným Finančnímu úřadu v Havířově, podala jménem úpadce proti shora uvedenému rozhodnutí tohoto finančního úřadu odvolání a dále též reklamaci a zároveň požádala o poukázání přeplatku na účet úpadce. Uplatněné

opravné prostředky společně odůvodnila tím, že po prohlášení konkursu nelze podle § 14 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání provádět započtení na majetek patřící do konkursní podstaty; v konkursním řízení má správce daně stejné postavení jako jiný věřitel vztahuje se proto na něho stejně jako na ostatní účastníky v plném rozsahu zákon o konkursu a vyrovnání. Postup správce daně o převedení přeplatku byl nezákonným, znevýhodňujícím jiné věřitele.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 3. 2003 odvolání zamítl. Rozhodnutím žalovaný odůvodnil tím, že i když zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, obsahuje v § 37a vlastní pravidla pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, který je vratitelným přeplatkem, v případě, kdy plátce DPH má u správce daně nedoplatek na této či jiné dani, je povinností správce daně postupovat podle § 64 daňového řádu a převést bez dalšího přeplatek na úhradu daňových nedoplatků. V takovém případě se jedná jen o určitou evidenční činnost, nikoliv činnost rozhodovací, jíž by bylo zasahováno do hmotných práv daňového dlužníka. Zákaz kompenzace vzájemných pohledávek úpadce a konkursních věřitelů obsažený v § 14 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání se na řízení daňové nevztahuje, neboť to probíhá nezávisle na řízení o konkursu a ani se prohlášením konkursu nepřerušuje. Postup správního orgánu prvního stupně proto shledal souladným se zákonem.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, jíž Krajský soud v Ostravě vyhověl svým rozsudkem ze dne 25. 2. 2004, odvolává se přitom na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 9. 2001, sp. zn. 29 Odo 532/2001. Úpadci vznikl na základě příznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2002 nárok na vrácení nadměrného odpočtu DPH ve výši 97 207 Kč; stalo se tak až po prohlášení konkursu na majetek úpadce usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 8. 2000. Po prohlášení konkursu nebyl správce daně oprávněn převést tento přeplatek, resp. jeho část ve výši 93 775 Kč, na úhradu úpadcova nedoplatku na dani z příjmů vzniklého před prohlášením konkursu. Takový postup je v rozporu s ustanovením § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, podle něž není započtení na majetek patřící do konkursní podstaty přípustné, neboť zákaz započtení se vztahuje i na daňové pohledávky. Jelikož nárok na vrácení nadměrného odpočtu DPH je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem (státem reprezentovaným správcem daně) a pohledávky úpadce jsou součástí konkursní podstaty, je úpadcův dlužník povinen vrátit dlužnou částku do konkursní podstaty. Proto soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Žalovaný jako stěžovatel podal proti tomuto rozhodnutí krajského soudu kasační stížnost, v níž jako kasační důvod uplatnil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“].

Stěžovatel též namítal, že žalobou napadené rozhodnutí nenaplnuje definici pojmu rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., a že tedy nebylo způsobilé k soudnímu přezkumu. Při rozhodování o tom, že přeplatek na jedné dani se použije na úhradu nedoplatku u jiné daně, správce daně nezaložil hmotné právo daňového subjektu: nerozhodl totiž o tom, zda přeplatek vznikl či nikoli – k tomu došlo již v řízení vyměřovacím.

Dále stěžovatel uvedl, že zákon o konkursu a vyrovnání je právním předpisem soukromého práva, a nelze jej tedy považovat za *lex specialis* ve vztahu k daňovému řádu. Započtení je jedním ze způsobů zániku závazků upravených právem soukromým a nelze

je analogicky používat v právu finančním jakožto odvětví práva veřejného. Nadměrný odpočet na DPH jako tzv. záporná daňová povinnost nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů, a to platí i pro nárok na vrácení daňového přeplatku z tohoto odpočtu vzniklého. Vyměřený přeplatek nelze zahrnout do soupisu konkursní podstaty: byl by to neoprávněný zásah do veřejnoprávního daňového řízení a zákonem nedovolené rozšiřování konkursní podstaty na úkor příjmů státního rozpočtu. Eviduje-li tedy správce daně podle § 62 daňového řádu na některém z osobních účtů daňového subjektu přeplatek daně, musí s ním naložit způsobem stanoveným v § 64 odst. 2 a 6 daňového řádu, i pokud byl na majetek daňového subjektu prohlášen konkurs; jak ostatně stanoví § 40 odst. 11 daňového řádu, daňové řízení se prohlášením konkursu nepřerušuje. Daňovou pohledávkou daňového subjektu vůči státu může být jen takový daňový přeplatek, který převyšuje případný daňový nedoplatek.

Z uvedených důvodů považuje stěžovatel napadený rozsudek za nezákonný a navrhl jeho zrušení.

Nejvyšší správní soud o věci uvážil takto:

Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti. Nad rámec důvodů v kasační stížnosti je povinen zkoumat, zda řízení před soudem nebylo zmatečné, zda nebylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. V intencích citovaného ustanovení shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, i když z jiných důvodů, než byly uvedeny v kasační stížnosti.

V předmětné věci přezkoumával krajský soud rozhodnutí žalovaného, jímž rozhodoval o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Havířově ze dne 25. 7. 2002, jehož obsahem, s odvoláním na ustanovení § 64 odst. 2 daňového řádu, bylo převedení přeplatku úpadce na DPH na úhradu jeho nedoplatku na dani z příjmů.

Ustanovení § 64 odst. 2 d. ř. upravuje postup správce daně při existenci přeplatku a umožňuje správci daně použít přeplatek na úhradu případného nedoplatku daňového subjektu na jiné dani; citované ustanovení však pouze určuje postup správce daně a není rozhodovací činností, neboť správce daně zde nerozhoduje o právech nebo povinnostech daňového subjektu, ale správce daně na základě své daňové evidence o daňových a platebních povinnostech daňového subjektu pouze plní (za předpokladu současné existence přeplatku a nedoplatku u téhož daňového subjektu) svou zákonnou povinnost převést na dani jedné na úhradu nedoplatku na dani jiné. O převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně je správce daně povinen daňový subjekt vyrozumět. Proti převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně lze proto brojit nikoliv odvoláním ale pouze reklamací ve smyslu § 53 daňového řádu. O podmínkách a způsobu vyřizování reklamace platí přiměřeně o námitkách (§ 52 daňového řádu); správce daně je povinen o reklamaci rozhodnout a toto své rozhodnutí odůvodnit, proti rozhodnutí o reklamaci nelze podat odvolání. Daňový subjekt může rovněž požádat správce daně o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 daňového řádu; nedojde-li k vrácení přeplatku v požadované výši, je povinností správce daně o žádosti rozhodnout a proti takovému rozhodnutí je podle § 64 odst. 8 d. ř. přípustné odvolání. Pro případ přeplatku na DPH obsahuje zákon č. 588/1992 Sb. vlastní odchylnou úpravu v § 37a, která ukládá správci daně povinnost vrátit přeplatek vzniklý

v důsledku vyměření nadměrného odpočtu daňovému subjektu bez žádosti a v zákonem stanovené lhůtě.

V předmětné věci Finanční úřad v Havířově převedl rozhodnutím ze dne 25. 7. 2002 přeplatek na DPH na nedoplatek úpadce na jiné dani; nerozhodoval o vrácení přeplatku na DPH a ani se toho nedovolával, čemuž nasvědčují nejen zákonná ustanovení, na jejichž aplikaci v rozhodnutí odkazuje, ale též skutečnost, že v daném poučení poučuje daňový subjekt o možnosti podat reklamaci nikoliv odvolání. Převedení přeplatku úpadce na DPH na nedoplatek na dani z příjmů bylo postupem finančního úřadu opírajícím se o ustanovení § 64 odst. 2 daňového řádu, a i když formálně tento svůj postup označil za rozhodnutí o přeplatku, může mít jen charakter vyrozumění o převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně ve smyslu § 64 odst. 2 předposlední věty d. ř. Proti tomuto „rozhodnutí“ proto bylo možno pouze uplatnit reklamaci, nikoliv však podat odvolání. Jestliže žalobkyně vedle reklamace podala proti tomuto „rozhodnutí“ výslovně též odvolání a domáhala se zrušení napadeného rozhodnutí v odvolacím řízení, bylo takové odvolání odvoláním nepřipustným. Ze správního spisu není patrné, zda a s jakým výsledkem byla finančním úřadem projednána žalobkynina reklamace; nesouhlas s takovým rozhodnutím (pokud o reklamaci vydáno rozhodnutí bylo), popř. ochrana proti nečinnosti finančního úřadu (v případě absence rozhodnutí o reklamaci) nebyly předmětem přezkumu krajským soudem, proti jehož rozhodnutí kasační stížnost směřuje. Žalobou byla namítána nezákonnost rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto po věcném projednání žalobkyní podané odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu o převedení přeplatku a o zákonnosti tohoto rozhodnutí žalovaného krajský soud kasační stížností napadeným rozsudkem rozhodoval.

Nepřipustnost odvolání je podle § 49 odst. 2 písm. a) daňového řádu důvodem pro zamítnutí odvolání, aniž by bylo odvoláním napadené rozhodnutí přezkoumáno a byla zkoumána opodstatněnost důvodů v odvolání uvedených. Rozhodnout o zamítnutí odvolání pak náleží do působnosti správce daně proti jehož rozhodnutí odvolání směřuje (§ 49 odst. 3 daňového řádu). Pokud by věc byla předložena odvolacímu orgánu a ten v průběhu odvolacího řízení zjistí, že jsou splněny u správce daně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2 d. ř., nemůže sám rozhodnout a je jeho povinností vrátit věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán (§ 50 odst. 3 daňového řádu). Jestliže proto žalovaný podané odvolání žalobkyně posoudil meritorně a zamítl jej pro nedůvodnost odvolacích důvodů, učinil tak v rozporu s daňovým řádem.

V důsledku shora popsaného pochybení tak bylo řízení před žalovaným zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí, a to takové intenzity, že k ní měl krajský soud přihlídnout z úřední povinnosti s napadené rozhodnutí zrušit podle § 75 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval (sp. zn. 2 Azs 23/2003), je povinností soudu přihlídnout z úřední povinnosti k existenci takových vad, které, i když nejsou namítány, avšak jsou bez dalšího patrné ze správního spisu, jsou takového charakteru a takové míry závažnosti, že brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů. Je nepochybné, že pokud žalovaný namísto toho, aby podle § 50 odst. 3 d. ř. vrátil věc Finančnímu úřadu v Havířově, přezkoumával odvoláním napadené rozhodnutí a usuzoval na zákonnost postupu správního orgánu prvního stupně, ačkoliv podané odvolání nemohlo založit přezkum napadeného rozhodnutí ani působnost žalovaného k rozhodnutí o odvolání, pak jde o vadu takového charakteru a závažnosti, která soudu bránila přezkoumávat zákonnost úsudku žalovaného o zákonnosti postupu správce daně, která byla v žalobě namítána.

Bylo proto povinností krajského soudu v předmětné věci k této vadě přihlédnout i když nebyla žalobou namítána a žalobou napadené rozhodnutí zrušit pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a zavázat žalovaného v dalším řízení právním názorem shora uvedeným. Pokud krajský soud svou povinnost k předmětné vadě přihlédnout pomínil, bylo tak i řízení před krajským soudem zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonnost jeho rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud proto za použití § 109 odst. 3 části věty za středníkem shledal kasační stížnost důvodnou a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. 10. 2004

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu