



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **M. S.**, zastoupená Mgr. Markem Ježkem, advokátem se sídlem Jablunkovská 40, Český Těšín, proti žalovanému: **Finanční úřad v Třinci**, náměstí Svobody 1141, Třinec, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 9. 2006, č. j. 22 Ca 82/2005 - 21,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 9. 2006, č. j. 22 Ca 82/2005 - 21, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 19. 1. 2005, č. j. 041260/05/364910/3019, žalovaný zamítl reklamaci žalobkyně proti rozhodnutí ze dne 14. 12. 2004, č. j. 91044/04/364910/3019, o převedení přeplatku žalobkyně u žalovaného ve výši 4305 Kč na úhradu nedoplatku daně – pokuty ve správním řízení u Finančního úřadu Ostrava I ve výši 10 000 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně dne 24. 3. 2005 žalobou u Krajského soudu v Ostravě, přičemž namítala, že rozhodnutí Krajské hygienické stanice Moravskoslezského kraje, územního pracoviště Karviná, ze dne 18. 2. 2004, č. j. 136-223.4/04/Ba, jímž jí byla udělena výše uvedená pokuta ve výši 10 000 Kč, není pravomocné ani vykonatelné. Bylo tomu tak podle žalobkyně z toho důvodu, že toto správní rozhodnutí nebylo v rozporu s § 25 odst. 3 tehdy účinného zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), (dále jen „správní řád“) doručeno jejímu právnímu zástupci, jemuž předtím udělila procesní plnou moc pro dané správní řízení. V důsledku toho nemohl žalovaný podle žalobkyně převést ve smyslu § 64 odst. 2 zákona

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přeplatek žalobkyně na dani z příjmů na úhradu uvedené pokuty.

Žalobkyně rovněž nesouhlasila se závěrem žalovaného uvedeným v žalobou napadeném rozhodnutí, podle něhož žalovaný neměl pravomoc se uvedenou otázkou zabývat vzhledem k tomu, že nebyl kompetentním správcem daně ve věci vymáhání pokut uložených jinými státními orgány a tímto správcem daně byl Finanční úřad Ostrava I. Žalovaný byl podle názoru žalobkyně povinen se uvedenou otázkou zabývat a pokud tak neučinil, porušil základní zásady dokazování v daňovém řízení, zejména povinnost zjistit v daňovém řízení rozhodné skutečnosti co nejúplněji.

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 27. 9. 2006, č. j. 22 Ca 82/2005 - 21, žalobu zamítl, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud poukázal na to, že v daném případě požádal jiný správce daně (Finanční úřad Ostrava I) žalovaného o převedení přeplatku, přičemž připojil vykonatelný výkaz nedoplatků. Žalobkyně v žalobě uváděla, že zatím nepodala proti správnímu rozhodnutí o uložení pokuty odvolání, správní orgán tedy považoval rozhodnutí o pokutě za vykonatelné, a proto byla předmětná částka zařazena Finančním úřadem Ostrava I do výkazu nedoplatků. Krajský soud měl za to, že žalovaný postupoval v souladu s § 64 odst. 2 daňového řádu, když vydal rozhodnutí o převedení přeplatku na úhradu nedoplatků po té, kdy o to byl požádán jiným správcem daně, který mu zároveň předložil vykonatelný výkaz nedoplatků. Žádné další podmínky daňový řád pro příslušného správce daně v tomto případě nestanoví. Pokud žalobkyně tvrdí, že rozhodnutí o pokutě není dosud pravomocné, je třeba, aby tuto otázku řešila v příslušném správním řízení, tedy v řízení o odvolání proti samotnému rozhodnutí o pokutě.

Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy namítala nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení a vady řízení před správním orgánem s tím, že pro tyto vytýkané vady měl krajský soud žalobami napadená rozhodnutí zrušit.

Stěžovatelka setrvala na svém názoru, že správní rozhodnutí o uložení pokuty bylo a je nepravomocné a tudíž nevykonatelné, neboť nebylo řádným a účinným způsobem stěžovatelce doručeno. Z toho důvodu nemohla začít běžet lhůta pro odvolání a tudíž odvolání ze strany stěžovatelky nebylo podáno. Výkaz nedoplatků sestavený Finančním úřadem Ostrava I tedy nemohl být vykonatelný, a proto ani žalovaný nebyl oprávněn převést na jeho úhradu přeplatek stěžovatelky.

Stěžovatelka dále poukazovala na to, že o uvedených skutečnostech se žalovaný dozvěděl již z reklamace, tuto však zamítl, aniž by se věcí více zabýval. Žalovaný byl ovšem podle názoru stěžovatelky povinen se uvedenými důvody reklamace zabývat, a pokud tak neučinil, porušil svou povinnost zjistit přesně a úplně skutečný stav věci a za tím účelem si opatřit potřebné podklady pro rozhodnutí. Stěžovatelka měla za to, že výše uvedené závěry krajského soudu nemohou obstát, neboť pouhé předložení výkazu nedoplatků jiného správce daně, formálně opatřeného doložkou vykonatelnosti, nemůže převedení přeplatku ospravedlňovat.

Žalovaný se ke kasační stížnosti ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Podle § 64 odst. 1 daňového řádu je částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně daňovým přeplatkem. Jedná se tedy nepochybně o částku, která náleží daňovému subjektu, který má dle § 64 odst. 4 daňového řádu právní nárok na její vrácení, požádá-li o to a nenastanou-li okolnosti uvedené v odstavci 2 téhož ustanovení, tedy nepoužije-li správce daně přeplatek na úhradu nedoplatku daňového dlužníka u jiné daně nebo, není-li takového nedoplatku, na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně, který o takový postup požádá. Je tedy zřejmé, že institut převedení přeplatku na splatný nedoplatek je institutem, který má pro daňového dlužníka obdobné následky, jako vlastní daňová exekuce upravená v § 73 daňového řádu, je vlastně jen jinou formou uspokojení daňových pohledávek, k níž dochází vzájemným započtením pohledávek daňového dlužníka a vymahatelných daňových pohledávek státu. Převedení daňového přeplatku na úhradu nedoplatku je v tomto smyslu obdobným zásahem do ústavně zaručených vlastnických práv daňového dlužníka, jako je tomu v případě vymáhání tohoto nedoplatku formou daňové exekuce. Z tohoto pohledu nelze činit zásadní rozdíl např. mezi exekučním příkazem správce daně na přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňového dlužníka vedených na jeho bankovním účtu /§ 73 odst. 6 písm. a) daňového řádu/ a rozhodnutím správce daně o tom, že na úhradu takového nedoplatku budou použity peněžní prostředky (tedy přeplatek daňového dlužníka) vedené na jeho daňovém účtu u správce daně (§ 64 odst. 2 daňového řádu).

Jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, publikovaném pod č. 791/2006 Sb. NSS, v souvislosti s ústavním požadavkem přípustnosti soudního přezkumu rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu správce daně, „právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích“. V daném případě se ovšem ani nejedná o právní instituty upravené v rozdílných právních předpisech, či dokonce právních odvětvích, ale o instituty upravené v rámci téže části daňového řádu týkající se placení daní. Je tedy zřejmé, že daňový subjekt musí mít k dispozici obdobný rozsah právní ochrany proti případnému nezákonnému rozhodnutí správce daně o použití přeplatku, jako je tomu v případě nezákonného exekučního příkazu.

Dle § 73 odst. 8 daňového řádu je daňový dlužník oprávněn podat proti exekučnímu příkazu námitky, o nichž rozhoduje správce daně, který exekuci nařídil. Dle § 64 odst. 8 daňového řádu lze proti rozhodnutí správce daně o žádosti daňového subjektu o vrácení přeplatku podat odvolání. V předmětné věci však stěžovatelka nebrotí proti případnému rozhodnutí správce daně, jímž by byla zamítnuta její žádost o vrácení daňového přeplatku, ale přímo proti rozhodnutí správce daně o použití přeplatku na úhradu nedoplatku u jiného správce daně ve smyslu § 64 odst. 2 daňového řádu. Rádným opravným prostředkem, jehož stěžovatelka také využila, je tedy v tomto případě reklamace, přičemž pro podmínky a způsob jejího vyřizování platí podle § 53 daňového řádu přiměřeně ustanovení o námitkách.

V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud s odkazem na svou předchozí judikaturu zdůraznil, že námitkami proti exekučnímu příkazu ani následnou správní žalobou nelze účinně brojit proti samotnému správnímu rozhodnutí, které je základem daňového nedoplatku, tedy nelze namítat věcné důvody zpochybňující zákonnost takového rozhodnutí, je však možné podrobit přezkumu mj. existenci exekučního titulu a jeho vykonatelnost. Tento závěr ostatně plně odpovídá paralele se soudním výkonem rozhodnutí dle části šesté občanského soudního řádu, na níž Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku upozornil, stejně jako na skutečnost,

že dle § 73 odst. 7 daňového řádu se i pro výkon daňové exekuce použije přiměřeně této podrobné úpravy v občanském soudním řádu (a naopak daňové či jiné správní rozhodnutí lze vymáhat rovněž cestou soudního výkonu rozhodnutí). Dle § 268 odst. 1 písm. a) o. s. ř. ve spojení s § 269 odst. 1 o. s. ř. totiž soud výkon rozhodnutí na návrh povinného nebo i bez návrhu zastaví, jestliže byl nařízen, ačkoli se rozhodnutí dosud nestalo vykonatelným. Námitku, že exekuční titul není vykonatelný, lze samozřejmě uplatňovat i v odvolání proti usnesení soudu o nařízení výkonu rozhodnutí. Jak uvedl s odkazem na svou předchozí judikaturu Nejvyšší soud v usnesení ze dne 30.6. 2005, sp. zn. 20 Cdo 2207/2004, okolnosti významné pro závěr, zda je podkladové rozhodnutí vykonatelné, zjišťuje soud i v případě, že je opatřeno tzv. doložkou vykonatelnosti, je-li její věcná správnost jakkoli zpochybněna.

Jestliže je tedy námitka absence vykonatelnosti exekučního titulu relevantní otázkou v řízení o námitkách proti exekučnímu příkazu správce daně, musí být námitka absence vykonatelnosti rozhodnutí nezbytného pro vznik daňového nedoplatku, a tedy i námitka absence vykonatelnosti výkazu nedoplatků připojeného příslušným správcem daně dle § 64 odst. 2 daňového řádu, obdobně relevantní otázkou v rámci řízení o reklamaci proti rozhodnutí správce daně o použití přeplatku na úhradu daňového nedoplatku daňového subjektu. Žalovaný měl tedy povinnost se v rámci řízení o reklamaci, v níž stěžovatelka vykonatelnost správního rozhodnutí o uložení pokuty zpochybnila a uváděla pro to relevantní důvody, touto otázkou zabývat. Na tomto závěru nic nemění skutečnost, že žalovaný neměl dle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění účinném v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, pravomoc k vymáhání pokut uložených jinými orgány státní správy. Žalovaný byl v každém případě plně kompetentní rozhodnout dle § 64 odst. 2 daňového řádu o žádosti jiného správce daně na použití přeplatku stěžovatelky na úhradu uložené pokuty a byl také plně kompetentní rozhodnout o následné reklamaci stěžovatelky, přičemž měl povinnost na základě této reklamace posoudit jako otázku předběžnou, zda je správní rozhodnutí o uložení pokuty vykonatelné. Stěžovatelka neměla žádnou možnost domáhat se v souvislosti s použitím jejího daňového přeplatku ochrany u Finančního úřadu Ostrava I, který byl jinak příslušný pro vymáhání uložené pokuty. Zároveň je třeba odmítnout argumentaci krajského soudu, podle níž se v daném případě měla stěžovatelka domáhat ochrany podáním odvolání proti samotnému správnímu rozhodnutí o uložení pokuty. Stěžovatelka nenamítala a v předmětném daňovém řízení ani namítat nemohla nezákonnost uvedeného správního rozhodnutí, ale to, že jí nebylo řádně doručeno a není tudíž pravomocné ani vykonatelné. Na rozdíl od platebního výměru správce daně, bylo správní rozhodnutí vydané v řízení podle správního řádu vykonatelné – až na zákonem stanovené výjimky - pouze tehdy, jestliže se proti němu nebylo možné odvolat nebo podat rozklad (§ 52 odst. 2 správního řádu). Podmínkou započetí běhu odvolací lhůty bylo dle § 54 odst. 2 správního řádu řádné oznámení rozhodnutí účastníkovi, tedy ve většině případů jeho doručení do vlastních rukou ve smyslu § 51 odst. 1 a § 24 správního řádu, přičemž v případě účastníků s plnou mocí pro celé řízení se písemnost doručovala pouze tomuto zástupci (§ 25 odst. 3 správního řádu).

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že bylo povinností žalovaného předmětnou námitkou stěžovatelky se v rámci řízení o reklamaci zabývat, přičemž mu nic nebránilo v tom, vyžádat si k posouzení otázky, zda je správní rozhodnutí o uložení pokuty vykonatelné, příslušný spis správního orgánu, který toto rozhodnutí vydal, tedy Krajské hygienické stanice Moravskoslezského kraje. Pokud tak žalovaný neučinil a námitkou stěžovatelky se nezabýval, zatížil předmětné daňové řízení vadou spočívající v nedostatečném zjištění skutkového stavu a v nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Krajský soud měl tudíž pro tyto vytýkané vady rozhodnutí žalovaného v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., příp. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, a pokud tak neučinil, je jeho rozhodnutí nezákonné. Nejvyšší správní soud tedy shledal námitku stěžovatelky dovolávající

se důvodů dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. důvodnou, z čehož zároveň vyplývá, že nemohl prozatím posoudit důvod dovolávající se § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy otázku, zda skutečně došlo k použití daňového přeplatku stěžovatelky v rozporu se zákonem, neboť pro takové posouzení prozatím nejsou v daňovém ani soudním spise dostatečné podklady.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost ve svém celku důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Ostravě vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ostravě v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. února 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu