



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců Mgr. Radovana Havelce a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Mgr. Miroslav Sládek**, se sídlem Heršpická 800/6, Brno, insolvenční správce dlužníka CITO Praha s.r.o., se sídlem Hornoměřolská 130/8, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2021, č. j. 18 Af 4/2021 - 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný rozhodnutím z dne 12. 1. 2021, č. j. 39824/21/2000-11452-501591 zamítnul podle § 159 odst. 3 a § 254 daňového řádu námitku žalobce podanou dne 5. 10. 2020 proti nevyhovění výzvě k vyplacení přeplatku na základě zrušení zajišťovacích příkazů k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty (v podrobnostech viz odstavec [3] níže), ve výši 9 418 137 Kč do majetkové podstaty dlužníka, společnosti CITO Praha s.r.o.

[2] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který žalobu odmítl dle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. a) soudního řádu správního („*s. ř. s.*“). Odůvodnil to tím, že žalobce před podáním žaloby nevyčerpal řádné opravné prostředky (tj. odvolání) proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[3] Městský soud nejdříve shrnul podstatné skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Uvedl, že městský soud rozsudkem ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018 - 82 (dále jen „*rozsudek MS z května 2020*“) zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 5. 2018, č. j. 21239/18/5100-41453-712140, a rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu - zajišťovací příkazy ze dne 4. 4. 2018, jak jsou blíže vymezeny v rozsudku MS z května 2020 (dále jen „*zajišťovací příkazy*“). Dlužníkovi tak měla vůči správci daně vzniknout pohledávka v celkové výši 9 418 137 Kč.

[4] Žalobce tvrdil, že nárok na vyplacení této částky vznikl po účinnosti rozhodnutí o úpadku a tato částka náleží do majetkové podstaty dlužníka, proto vyzval správce daně k zaplacení této částky prostřednictvím výzvy ze dne 17. 6. 2020 a žádosti ze dne 5. 8. 2020. Na ní správce daně reagoval přípisem ze dne 2. 9. 2020 s tím, že dle § 242 odst. 2 a § 154 odst. 2 daňového řádu této žádosti nelze vyhovět. Žalobce proti závěrům uvedeným v tomto přípisu brojil námitkou podanou dne 5. 10. 2020, kterou správce daně posoudil jako námitku dle § 159 odst. 1 a § 254 odst. 5 daňového řádu, a svým rozhodnutím ji podle § 159 odst. 3 a § 254 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) zamítl. Právě proti posledně uvedenému rozhodnutí žalovaného (v podrobnostech viz odstavec [1] výše) brojil žalobce žalobou, kterou městský soud nyní přezkoumávaným usnesením odmítnul. Rozhodnutí žalovaného obsahuje poučení o právu podat proti němu odvolání, které žalobce nevyužil.

[5] Městský soud v napadeném usnesení uvedl, že obecně není proti rozhodnutí o námitce dle § 159 daňového řádu opravný prostředek přípustný, ale dle § 254 odst. 5 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) zákon odvolání proti rozhodnutí o námitce připouští, pokud správce daně rozhodoval o námitce vůči postupu správce daně (zde žalovaného) dle § 254 odst. 1 až 4 daňového řádu. Jako takový postup městský soud označil i postup správce daně v nyní projednávané věci, neboť žalobce v žádosti ze dne 5. 8. 2020 a v námitce podané dne 5. 10. 2020 poukazyval na to, že mu v důsledku rozsudku MS z května 2020 vznikl vratitelný přeplatek a tedy pohledávka náležející do majetkové podstaty dlužníka. Městský soud uzavřel, že žalovaný nepochybil, pokud kvalifikoval své rozhodnutí o námitce podle § 159 odst. 3 ve spojení s § 254 daňového řádu. Zdůraznil též, že žalovaný v tomto rozhodnutí poučil žalobce o možnosti podat odvolání.

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podává proti usnesení městského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s.

[7] Stěžovatel uvádí, že jeho námitka směřovala výhradně proti úkonu správce daně podle § 159 daňového řádu, a nikoli proti postupu správce daně dle § 254 odst. 1 až 4 daňového řádu. V námitce byly uvedeny dva důvody, pro které shledal postup správce daně nezákonným, a to (i) porušení insolvenčního zákona, neboť pohledávka vznikla po účinnosti rozhodnutí o úpadku a náleží do majetkové podstaty dlužníka, a (ii) chybný výklad § 242 odst. 2 daňového řádu, který je speciálním ustanovením daňového řádu pro potřeby insolvenčního řízení.

[8] Stěžovatel dovozuje, že aby námitka mohla být posouzena dle § 159 odst. 1 a § 254 odst. 5 daňového řádu, musela by splňovat alespoň jednu podmínku uvedenou v § 254 odst. 1 až 4 daňového řádu. To jeho námitka nesplňovala, neboť (i) stěžovatel nebrojil proti postupu správce daně při způsobu výpočtu a předepsání úroků dle § 254 daňového řádu, a (ii) nárok na vydání částky do majetkové podstaty nevznikl v důsledku zrušení exekučních příkazů, což vyplývá z rozhodnutí žalovaného i z přihlášek pohledávek podaných správcem daně do insolvenčního řízení. Z výše uvedeného stěžovatel dovozuje, že proti rozhodnutí žalovaného odvolání není přípustné a městský soud tedy rozhodl nezákonně, pokud žalobu odmítl proto, že žalobce nevyčerpal opravné prostředky ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti obsáhle shrnuje dosavadní skutkový stav. Rekapituluje proces zahájení insolvenčního řízení, žádosti stěžovatele o úhradu částky ve výši 9 418 137 Kč do majetkové podstaty dlužníka i vydání zajišťovacích příkazů, jež byly spolu s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství zrušeny rozsudkem MS z května 2020.

pokračování

[10] Stěžovatel následně reagoval na vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti. Uvádí, že se žalovaný ve svém vyjádření omezil na popis sporu a nevysvětlil, proč překvalifikoval námitku dle § 159 daňového řádu na námitku podle § 254 odst. 5 daňového řádu.

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., třebaže stěžovatel v ní výslovně odkazuje i na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Je-li totiž kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 5 Azs 43/2003 - 38, ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, či ze dne 5. 1. 2006, č. j. 2 As 45/2005 - 65; citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

[12] Jádrem sporu je zodpovězení otázky, zda městský soud správně posoudil rozhodnutí žalovaného jako rozhodnutí o námitce stěžovatele dle § 254 daňového řádu, neboť proti tomuto typu rozhodnutí je přípustné odvolání dle § 254 odst. 5 téhož zákona. Pokud by bylo odvolání přípustné, městský soud správně odmítl žalobu, neboť žalobce odvolání nepodal (tato skutečnost je sama o sobě mezi stranami nesporná).

[13] V odůvodnění napadeného usnesení městský soud dospěl k závěru, že dle obsahu podání stěžovatel brojil námitkou proti postupu správce daně dle § 254 odst. 4 daňového řádu. Stěžovatel tvrdí, že jeho námitka směřovala výhradně proti úkonu správce daně podle § 159 daňového řádu, a naopak nesměřovala proti postupu správce daně dle § 254 daňového řádu.

[14] Ustanovení § 254 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) upravovalo v odstavcích 1 až 3 úrok z neoprávněného postupu správce daně, zejména podmínky jeho vzniku i samotnou výši úroku. To není relevantní pro nyní projednávanou věc, neboť zde se o placení úroku nejedná. Ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu však také obsahovalo povinnost správce daně vrátit daňovému subjektu vratitelný přeplatek (tj. nikoli úrok, ale „jistinu“) *vzniklý v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání*. Proto je nutné posoudit, zda tvrzený nárok dlužníka na vratitelný přeplatek vznikl z titulu neoprávněného jednání správce daně (jak dovodil žalovaný a městský soud) anebo z jiného titulu dle insolvenčního zákona či daňového řádu (vyjma nároku dle § 254 daňového řádu), jak tvrdí stěžovatel.

[15] Z obsahu správního spisu plyne, že se stěžovatel domáhal uhrazení částky ve výši 9 418 137 Kč na účet majetkové podstaty dlužníka. V námitce podané dne 5. 10. 2020 odkázal na rozsudek MS z května 2020 a uvedl, že „na základě tohoto rozsudku vznikla pohledávka v celkové výši 9 418 137 Kč“. Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že postup žalovaného je nezákonný pro (i) porušení insolvenčního zákona, neboť pohledávka vznikla po účinnosti rozhodnutí o úpadku a (ii) chybný výklad § 242 odst. 2 daňového řádu.

[16] Nejvyšší správní soud k výše uvedenému uvádí, že stěžovatel ulpívá na odkazu na dílčí ustanovení daňového řádu a insolvenčního zákona, týkající se právního osudu pohledávek daňové správy a možnosti tyto pohledávky „započíst“, respektive užít na úhradu daňových nedoplatků dlužníka v insolvenčním řízení. Tato právní úprava je pro stěžovatele obecně významná, avšak v nyní projednávané věci je nutno zkoumanou otázku vymezit úžeji, totiž jaká

byla povaha rozhodnutí žalovaného (k tomu viz výše). Pro zjištění této povahy je klíčové, jaký byl **právní titul** pro pohledávku, jejíhož zaplacení se stěžovatel domáhal ve výzvách žalovanému.

[17] Tento právní titul spočívá výhradně v tvrzeném neoprávněném jednání správce daně dle § 254, přičemž „neoprávněnost“ tohoto jednání byla autoritativně konstatována v rozsudku MS z května 2020. Mezi stranami sice může vzniknout „technický“ spor (a ve skutečnosti zjevně též vznikl) o to, zda žalovaný byl oprávněn užít peněžní prostředky, získané na základě zajišťovacích příkazů k úhradě dlužné daně v kontextu prohlášení úpadku dlužníka a insolvenčního řízení, jestliže zajišťovací příkazy byly zrušeny rozsudkem MS z května 2020. **Nicméně pro posouzení zákonnosti napadeného usnesení je relevantní pouze ta skutečnost, že částka, jejíhož uhrazení se stěžovatel domáhá, má základ (právní titul) v neoprávněném jednání správce daně.** Jinými slovy, stěžovatel stále jen uplatňuje nárok, který mu vznikl v důsledku zrušení zajišťovacích příkazů rozsudkem MS z května 2020. Žalovaný a městský soud proto námitku stěžovatele a rozhodnutí žalovaného o ní správně posoudili dle § 254 daňového řádu. Proti posledně uvedenému rozhodnutí je přípustné odvolání dle § 254 odst. 5 daňového řádu. Pokud stěžovatel odvolání nepodal, městskému soudu nezbylo než jeho žalobu odmítnout pro nevyčerpání opravných prostředků dle § 68 písm. a) s. ř. s.

[18] Ostatně i sám stěžovatel se domáhal úhrady předmětné částky s odkazem na rozsudek MS z května 2020. Ze správního spisu plyne, že dne 17. 6. 2020 svou výzvu správci daně k zaplacení této částky zaslal „s ohledem na zrušení předmětných zajišťovacích příkazů“ (tedy zjevně zrušení uvedeným rozsudkem MS z května 2020).

[19] Argumentace stěžovatele, že jeho výzva ze dne 17. 6. 2020 a žádost ze dne 5. 8. 2020 byly formulované jako výzvy k vydání částky do majetkové podstaty dlužníka na základě insolvenčního zákona tak nemůže obstát. Ostatně, ani v jedné z těchto výzev stěžovatel neodkazoval na konkrétní ustanovení insolvenčního zákona, na základě kterého by měl nárok vzniknout, pouze ve výzvě ze dne 5. 8. 2020 uvedl, že nebyly splněny podmínky pro započtení dle § 140 odst. 2 tohoto zákona. Jinými slovy, kdyby nebylo neoprávněného jednání správce daně dle rozsudku MS z května 2020, stěžovatel by se vrácení částky nemohl domáhat. Hmotněprávní základ (titul) pohledávky stěžovatele je stále tentýž.

[20] Nad rámec nutného Nejvyšší správní soud uvádí, že i kdyby snad existovaly objektivní pochybnosti, zda žalovaný rozhodoval dle § 254 daňového řádu či nikoli (tento soud však pochyby nemá, jak uvedeno výše), stále by byl namístě postup, jímž by správce daně odvolání proti svému rozhodnutí o námitkách připustil. Odvolání jako řádný opravný prostředek je totiž určitým „benefitem“, poskytuje více procesních práv daňovému subjektu (zde stěžovateli, jednajícímu jako insolvenční správce dlužníka). Proto by správce daně nepochybil, pokud jej v pochybnostech připustil. V projednávané věci měl sám stěžovatel jako právní profesionál v pochybnostech podat odvolání, byť s procesním postupem žalovaného nesouhlasil. Pokud tak neučinil, nezbyvá mu než strpět nepříznivé následky svého opomenutí.

[21] Stěžovatel dále namítá, že se městský soud nezabýval obsahem žaloby samotné, přičemž potvrdil přípustnost odvolání proti rozhodnutí žalovaného, aniž by zkoumal, zda vznikl vratitelný přeplatek zrušením exekučních příkazů. Této námitce nelze přisvědčit, neboť městský soud správně nejprve zkoumal, zda je žaloba přípustná, než ji věcně projednal. Přitom dospěl ke správnému závěru o nevyčerpání řádných opravných prostředků a žalobu proto odmítnul.

[22] Námitkami stěžovatele ve vztahu k vratitelnému poplatku a posouzení, zda byl postup žalovaného správný, pokud peněžní prostředky užil na úhradu daňového nedoplatku dlužníka,

pokračování

se Nejvyšší správní soud zabývat nemohl, neboť se nejedná o kasační námitku dle § 103 odst. 1 s. ř. s., a proto jsou tyto námitky nepřipustné dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[23] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že z výše uvedených důvodů dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného – nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec jeho úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 22. září 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu