

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Horizont ISPL v.o.s.**, se sídlem Koněvova 177/61, Ostrava, insolvenčního správce dlužníka SKEX a.s., se sídlem Opletalova 1683/41, Praha 1, zast. Mgr. Gabrielou Nejedlíkovou, advokátkou, se sídlem Husova 1285/2, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutí (vyrozumění) žalovaného ze dne 31. 1. 2017, č. j. 700785/17/2001-52521-109014, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 1. 6. 2017, č. j. 6 Af 20/2017 – 24,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Vyrozuměním o převedení přeplatku ze dne 31. 1. 2017, č. j. 700785/17/2001-52521-109014, žalovaný podle § 154 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vyrozuměl insolventního dlužníka (SKEX a.s.) o převedení přeplatku z úřední povinnosti podle § 154 odst. 2 daňového řádu tak, že přeplatek na DPH vykázaný ke dni 30. 1. 2017 ve výši 530.482 Kč se dnem úhrady 26. 8. 2016 převádí na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků.

[2] Žalobce podal proti tomuto vyrozumění žalobu, v níž namítal, že žalovaný nespecifikoval, na které nedoplatky (za jaké období daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků) byl přeplatek převeden. Podle žalobce je převedení

uvedeného přeplatku v rozporu s § 140 odst. 2 zákona č. 186/2002 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), jelikož nebyly splněny zákonné podmínky pro započtení vzájemné pohledávky. Došlo k započtení pohledávek dlužníka (převedení přeplatku), vzniklých po rozhodnutí o úpadku (vratitelný přeplatek), na závazky dlužníka vzniklé do úpadku, což je v rozporu s § 242 daňového řádu. Žalobce poukázal na nález Ústavní soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 4 Afs 176/2016 – 27, z kterého vyplývá, že majetkem dlužníka, který je součástí majetkové podstaty, je až vratitelný přeplatek (nikoli tedy přeplatek na dani) a až na tuto pohledávku se použije úprava nepřípustnosti započtení podle insolvenčního zákona. Zároveň pak platí, že převedení přeplatku na úhradu případného nedoplatku je možné provést pouze do doby přezkoumání pohledávky správce daně přihlášené do insolvenčního řízení.

[3] Městský soud v Praze usnesením ze dne 1. 6. 2017, č. j. 6 Af 20/2017 – 24, žalobu odmítl a rozhodl dále, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Shledal totiž, že vyrozumění žalovaného je pouhým sdělením finančního orgánu žalobci. Nezasahuje do jeho subjektivních veřejných práv a není proto rozhodnutím ve smyslu § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Žaloba je proto podle krajského soudu nepřípustná podle § 68 písm. e) ve spojení s § 70 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto usnesení Městského soudu v Praze podal žalobce (dále též „stěžovatel”) včas kasační stížnost, v níž v prvé řadě namítal, že předmětné vyrozumění má stejnou povahu jako vydání exekučního příkazu podle § 178 daňového řádu, vůči kterému také není možné podat opravný prostředek, ale pouze námitky. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 – 32, pak podle stěžovatele vyplývá, že nic nebrání tomu, aby stěžovatel podal správní žalobu bez ohledu na to, zda jsou podány námitky vůči vyrozumění o převedení přeplatku.

[5] Stěžovatel dále namítal, že na základě předmětného vyrozumění došlo ke zkrácení a následnému porušení jeho práv, jelikož do majetkové podstaty dlužníka plyne nižší příjem. Převedením přeplatku podle stěžovatele došlo k porušení § 5 písm. a) a d) insolvenčního zákona. Podle stěžovatele dochází k poškozování zaměstnanců dlužníka, jejichž dlužné mzdy jsou přednostními pohledávkami vzniklými po úpadku a jsou postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou. Insolvenční zákon je *lex specialis* ve vztahu k daňovému řádu a jeho základní tezí je poměrné uspokojování v rámci každé skupiny. Převedením přeplatku se žalovaný zvýhodnil na úkor dalších věřitelů ve skupině pohledávek za majetkovou podstatou a pohledávek jim na roveň postavených vzniklých před úpadkem. Stejně jako již v žalobě stěžovatel poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s městským soudem, že předmětné vyrozumění nepředstavuje rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. a jedná se o pouhé sdělení, že proběhl postup podle § 154 odst. 2 a 4 daňového řádu. K rozhodnutí Nejvyššího

správního soudu č. j. 7 Afs 131/2015 – 32, na které poukázal stěžovatel, žalovaný uvedl, že v posuzované věci je žaloba nepřípustná nikoli z důvodu nepodání námitek, ale proto, že vyrozumění o převedení přeplatku není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.

III. Posouzení kasační stížnosti

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[8] Podle § 154 odst. 2 daňového řádu, *správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit, ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije.* Podle odst. 5 věty první téhož paragrafu pak platí, že *o převedení přeplatku podle odstavců 2 a 4, jehož výše přesahuje částku 1 000 Kč, se daňový subjekt vyrozumí.*

[9] Podle § 159 odst. 1 daňového řádu, *proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla.* Podle odst. 3, *správce daně námitku posoudí a rozhodne o ní. Vyhoví-li námitce v plném rozsahu, napadený úkon zruší, a vyhoví-li námitce částečně, napadený úkon změní nebo zjedná nápravu jiným způsobem. Neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku rozhodnutím zamítne. Rozhodnutí, kterým je námitce v plném rozsahu vyhověno, se neodůvodňuje.*

[10] Stěžovatel v kasační stížnosti v prvé řadě argumentoval stejnou povahu předmětného vyrozumění o převedení přeplatku a exekučního příkazu podle § 178 daňového řádu.

[11] Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 - 34, *„podle ust. § 178 odst. 4 daňového řádu nelze proti exekučnímu příkazu uplatnit řádné ani mimořádné opravné prostředky, byť je nesporné, že proti němu lze podat námitky podle ust. § 159 daňového řádu.“* Ve vztahu k vyrozumění o převedení přeplatku se pak Nejvyšší správní soud ztotožňuje s odbornou literaturou, že *„prostředkem ochrany proti pochybení ze strany správce daně při této činnosti bude námitka podle § 159.“* (viz BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K. Daňový řád. Komentář., 1. vyd., Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011 - komentář k § 154 odst. 2).

Stěžovateli lze tedy přisvědčit potud, že proti exekučnímu příkazu i vyrozumění o převedení přeplatku je možné podat námitky podle § 159 daňového řádu.

[12] Z toho, že prostředkem ochrany proti uvedeným institutům jsou shodně námitky podle § 159 daňového řádu, však nelze bez dalšího dovozovat, že tyto úkony mají stejnou povahu. Pro zhodnocení povahy uvedených úkonů je totiž rozhodující způsob jejich vydání, jejich zákonné náležitosti a účinky v právní sféře dotčených subjektů.

[13] Ohledně převádění přeplatku správcem daně a povahy vyrozumění o této jeho činnosti se Nejvyšší správní soud opět ztotožňuje se závěry odborné literatury (srov. citovaný komentář k daňovému řádu, komentář k § 154 odst. 2), kde se výstižně konstatuje, že: „*jde tedy o obligatorní postup, který správce daně musí vykonat bezodkladně poté, co nastanou popsané skutečnosti. Není zde prostor pro správní uvážení či dokonce libovůli, zda a kam bude přeplatek převáděn. Půjde o proces, který v praxi bude moci být zajišťován pomocí automatizované podpory, což je ostatně u významnějších správců daně, jako jsou zejména územní finanční orgány, v současné době již nutností a samozřejmostí. (...) Převedení přeplatku na nedoplatky na jiných osobních daňových účtech či u jiného správce daně představuje zákonem upravený postup. Nejedná se o rozhodovací činnost, která by vyžadovala vydání rozhodnutí. Tento závěr potvrdila i judikatura k předchozí právní úpravě. Zákon navíc vydání rozhodnutí explicitně nepředpokládá. Daňový subjekt, jehož osobních daňových účtů se převod týká, bude pouze neformálně vyrozuměn o převodu částky přesahující 1 000 Kč.*“

[14] Nejvyšší správní soud v této souvislosti dále poukazuje na bod 37 rozsudku ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 Afs 235/2014 – 65, v němž zdejší soud vyslovil, že „*převedení přeplatku na nedoplatky na jiných osobních daňových účtech či u jiného správce daně představuje zákonem upravený postup, který nevyžaduje vydání rozhodnutí.*“

[15] Naproti tomu exekučním příkazem správce daně nařizuje daňovou exekuci a zahajuje jím exekuční řízení. V exekučním příkazu musí být kromě náležitostí rozhodnutí podle § 102 odst. 1 daňového řádu uvedeny další náležitosti uvedené v § 178 odst. 2 písm. a) až d) daňového řádu. To, že je exekuční příkaz rozhodnutím, je ostatně navíc výslovně uvedeno v § 178 odst. 4 daňového řádu.

[16] Z výše uvedeného je patrné, že vyrozumění o převedení přeplatku je vskutku pouhé vyrozumění (sdělení) o postupu správce daně (které tak může být učiněno i neformálně, např. telefonicky), nikoli rozhodnutím správního orgánu, kterým je však exekuční příkaz. Z toho pro posuzovanou věc vyplývá, že na předmětné vyrozumění se vztahuje výluka ze soudního přezkumu uvedená v § 70 písm. a) s. ř. s., neboť se nejedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 téhož zákona. Zároveň je zřejmé, že nelze přisvědčit argumentaci stěžovatele, v níž s poukazem na závěry uvedené ve vztahu k námitkám proti exekučnímu příkazu v rozsudku zdejšího soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 – 32, uvedl, že nic nebrání tomu, aby podal správní žalobu bez ohledu na to, zda jsou podány námitky vůči vyrozumění o převedení přeplatku.

[17] 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. Vyloučením soudního přezkumu vyrozumění dle § 154 odst. 5 daňového řádu tedy nemůže dojít k odepření spravedlnosti či k porušení práva daňového subjektu na soudní ochranu.

[18] Za této procesní situace, kdy je zřejmé, že krajský soud nepochybil, když žalobu odmítl, se již Nejvyšší správní soud nezabýval námitkami stěžovatele, v nichž poukazoval na porušení insolvenčního zákona žalovaným.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[19] Jelikož je kasační stížnosti nedůvodná, Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[20] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 31. srpna 2017

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu