ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Mgr. Miroslav Sládek**, se sídlem Heršpická 800/6, Brno, jako insolvenčního správce společnosti CITO Praha s. r. o., se sídlem Hornoměcholupská 130/8, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2021, č. j. 9023715/20/2000-11452-501591, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2022, č. j. 15 Af 7/2021-69,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) postupem podle § 159 odst. 3 a § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, částečně (co do částky 239 452,91 Kč) vyhověl námitce žalobce proti převedení přeplatku (úroku z neoprávněného jednání správce daně) ve výši 6 019 200,82 Kč na úhradu daňového nedoplatku.

[2] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) žalobou, kterou městský soud podle § 5 ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) a § 68 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) jako nepřípustnou odmítl. Žalobce totiž nevyčerpal řádné opravné prostředky, přestože jej žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně poučil o možnosti podat odvolání.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti usnesení městského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s. Stěžovatel uvedl, že jeho námitka směřovala výhradně proti úkonu správce daně ve smyslu § 159 daňového řádu, tj. proti převedení přeplatku na úhradu daňového nedoplatku. Námitka nemířila proti postupu správce daně podle § 254 odst. 1 až 4 daňového řádu, nýbrž proti nesprávnému postupu správce daně při aplikaci § 242 daňového řádu.

[4] Aby námitka mohla být posouzena podle § 159 odst. 1 a § 254 odst. 5 daňového řádu, musela by splňovat alespoň jednu z podmínek obsažených v § 254 odst. 1 až 4 daňového řádu. Stěžovatelova námitka tyto podmínky nesplňovala, neboť stěžovatel nerozporoval postup správce daně při způsobu výpočtu a předepsání úroků podle § 254 daňového řádu. Nárok na vydání částky do majetkové podstaty nevznikl v důsledku zrušení exekučních příkazů, což vyplývá z napadeného rozhodnutí i z přihlášek pohledávek podaných správcem daně do insolvenčního řízení. Nárok na vydání do majetkové podstaty mohl vzniknout pouze na základě insolvenčního zákona nebo § 242 daňového řádu. Podle stěžovatele proti napadenému rozhodnutí není odvolání přípustné. Městský soud tedy žalobu odmítl kvůli nevyčerpání opravných prostředků v rozporu se zákonem.

[5] Správce daně byl podle stěžovatele povinen k jeho žádosti o opravu zřejmých nesprávností vydat rozhodnutí se všemi náležitostmi podle § 102 daňového řádu, což neučinil. Stěžovatel dodal, že správce daně při výkladu pojmu *vratitelný přeplatek* nepostupoval konzistentně. Městský soud navíc nezkoumal, zda vratitelný přeplatek vznikl samotným zrušením exekučních příkazů.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul dosavadní skutkový stav. Zrekapituloval proces zahájení insolvenčního řízení, žádosti stěžovatele o úhradu částky ve výši 6 019 200,82 Kč do majetkové podstaty dlužníka i vydání zajišťovacích příkazů, jež byly spolu s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství zrušeny rozsudkem městského soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018-82.

[7] Stěžovatel v reakci na vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti uvedl, že žalovaný nevysvětlil, proč jeho námitku překvalifikoval na námitku podle § 254 odst. 5 daňového řádu. Námitka byla podána z důvodu porušení § 242 odst. 3 daňového řádu, tj. z jiného důvodu, než ve věci, kterou Nejvyšší správní soud řešil v řízení vedeném pod sp. zn. 3 Afs 99/2021, na kterou žalovaný odkázal. V nyní posuzované věci se jedná o jiný právní titul pohledávky, a sice o pohledávku vzniklou na základě rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je podána včas, osobou oprávněnou a míří proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud podotýká, že podle obsahu kasační stížnosti stěžovatel namítá důvody odpovídající § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., třebaže výslovně odkazuje i na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Napadá-li totiž kasační stížnost usnesení o odmítnutí žaloby, přichází z povahy věci v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu (rozsudky Nejvyššího správního 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).

[11] Nejvyšší správní soud se zabýval podobnou věcí téhož stěžovatele v rozsudku ze dne 22. 9. 2022, č. j. 3 Afs 99/2021-34. Jak upozornil sám stěžovatel, věci se liší v právním titulu pohledávky, jejíhož zaplacení se stěžovatel vůči žalovanému domáhal. Zatímco ve věci řešené třetím senátem se jednalo o vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku zrušení zajišťovacích příkazů k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty (tedy o „jistinu“), v nyní posuzované věci jde o úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniklý v důsledku neoprávněného vymáhání. Obě věci ale mají společné to, že částka, jejíž uhrazení stěžovatel požaduje, nachází svůj základ v neoprávněném jednání správce daně – tím jsou nezákonně vydané zajišťovací příkazy, na jejichž základě byla provedena daňová exekuce. Závěry rozsudku č. j. 3 Afs 99/2021-34 jsou proto použitelné i na tento případ.

[12] I zde je jádrem sporu otázka, zda městský soud správně posoudil napadené rozhodnutí jako rozhodnutí o námitce stěžovatele podle § 254 daňového řádu, neboť proti tomuto druhu rozhodnutí je podle § 254 odst. 5 daňového řádu odvolání přípustné. Pokud by odvolání bylo přípustné, městský soud správně odmítl žalobu (mezi účastníky není sporu o tom, že stěžovatel odvolání nepodal). Jinak řečeno, je nutné posoudit, zda tvrzený nárok dlužníka na úrok vznikl z titulu neoprávněného jednání správce daně, resp. neoprávněného vymáhání daňového plnění ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu (jak dovodil žalovaný a městský soud), nebo z jiného titulu podle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“) či daňového řádu (vyjma nároku podle § 254 daňového řádu), jak tvrdí stěžovatel.

[13] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

[14] Podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 *v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.*

[15] Podle § 254 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 *úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.*

[16] Stěžovatel se domáhal uhrazení částky ve výši 6 019 200,82 Kč na účet majetkové podstaty dlužníka. Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že nárok mu mohl vzniknout pouze na základě insolvenčního zákona nebo § 242 daňového řádu. Posouzení námitky podle § 159 odst. 1 a § 254 odst. 5 daňového řádu považuje za účelové, neboť nerozporoval postup správce daně v rozsahu § 254 odst. 1 až 4 téhož zákona.

[17] Podle Nejvyššího správního soudu 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. Pro zjištění této povahy je klíčové, jaký byl právní titul pro pohledávku, jejíhož zaplacení se stěžovatel domáhal ve výzvách žalovanému.

[18] Tento právní titul spočívá výhradně v tvrzeném neoprávněném vymáhání daňového plnění ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu, přičemž „neoprávněnost" tohoto jednání byla autoritativně konstatována rozsudkem městského soudu č. j. 10 Af 14/2018-82. Pro posouzení zákonnosti napadeného usnesení je relevantní pouze skutečnost, že částka, jejíhož uhrazení se stěžovatel domáhá, má základ (právní titul) v neoprávněném jednání správce daně – neoprávněně vedeném exekučním řízení. Jinými slovy, stěžovatel i v tomto případě stále jen uplatňuje nárok, který mu vznikl v důsledku zrušení zajišťovacích příkazů rozsudkem č. j. 10 Af 14/2018-82. Žalovaný a městský soud proto námitku stěžovatele a rozhodnutí žalovaného o ní správně posoudili podle § 254 daňového řádu. Proti posledně uvedenému rozhodnutí je přípustné odvolání podle § 254 odst. 5 daňového řádu. Pokud stěžovatel odvolání nepodal, městský soud správně odmítl jeho žalobu pro nevyčerpání opravných prostředků.

[19] Argumentace stěžovatele, že jeho výzvy (žádosti) byly formulované jako výzvy k vydání částky do majetkové podstaty dlužníka na základě insolvenčního zákona, nemůže obstát. 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 podle § 140 odst. 2 tohoto zákona. Jinými slovy, kdyby nebylo neoprávněného jednání správce daně, stěžovatel by se vrácení částky nemohl domáhat. Hmotněprávní základ (titul) pohledávky stěžovatele je stále tentýž, to platí i pro nyní posuzovanou věc.

[20] Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud uvádí, že i kdyby snad existovaly objektivní pochybnosti, zda žalovaný rozhodoval podle § 254 daňového řádu či nikoli, 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", který 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, nezbývá mu než strpět nepříznivé následky svého opomenutí.

[21] Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatele, 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. Městský soud správně nejprve zkoumal, zda je žaloba přípustná, než by případně přistoupil k jejímu věcnému projednání. Dospěl přitom k závěru o nevyčerpání řádných opravných prostředků, a žalobu proto v souladu se zákonem odmítl. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce týkající se výkladu pojmu *vratitelný přeplatek*. Podmínky upravující vrácení přeplatku jsou upraveny v § 154 daňového řádu, jehož použití se nevylučuje s postupem podle § 254 téhož zákona.

[22] Stejně tak nelze žalovanému vytýkat, že k žádosti o opravu zřejmých nesprávností spočívající v požadavku stěžovatele na opravu poučení o opravném prostředku proti námitce, nevydal rozhodnutí ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu, nýbrž jen stanovisko. Neshledal-li žalovaný v rozhodnutí namítanou nesprávnost (neboť poučení o odvolání bylo namístě), neměl důvod vydat rozhodnutí o opravě zjevných nesprávností. Žalovaný nepochybil ani tehdy, pokud tuto skutečnost výslovně nezmínil v rozhodnutí, jímž opravil zjevnou nesprávnost spočívající v písařské chybě v čísle bankovního spojení, na což ho stěžovatel také upozornil. Rozhodnutím a stanoviskem totiž správce daně reagoval na oba požadavky stěžovatele v žádosti o opravu zřejmých nesprávností.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[24] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť stěžovatel ve věci neměl úspěch a žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. ledna 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu