# Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 2. 2024, sen. zn. 29 ICdo 107/2021, ECLI:CZ:NS:2024:29.ICDO.107.2021.1

**Číslo:** 57/2025

**Právní věta:**

Žádost dlužníka o převedení daňového přeplatku podle § 155 daňového řádu je procesním úkonem; nelze tudíž vyslovit její neúčinnost ani podle § 111 insolvenčního zákona, ani podle § 240 a násl. insolvenčního zákona. Jestliže správce daně podle pokynu (žádosti) daňového dlužníka použije daňový přeplatek na úhradu daňového nedoplatku jiného daňového dlužníka, jde o právní jednání daňového dlužníka, jehož případná neúčinnost má být uplatněna (v souladu s § 237 odst. 1 insolvenčního zákona) vůči onomu jinému daňovému dlužníku, v jehož prospěch bylo právní jednání učiněno a který z něj měl prospěch. Správce daně (potažmo stát) není osobou, v jejíž prospěch bylo takové právní jednání učiněno, ani osobou, která z něj měla prospěch.

**Soud:** Nejvyšší soud

**Datum rozhodnutí:** 29.02.2024

**Spisová značka:** 29 ICdo 107/2021

**Číslo rozhodnutí:** 57

**Číslo sešitu:** 8

**Typ rozhodnutí:** Rozsudek

**Hesla:** Daň z přidané hodnoty, Daňové řízení, Neúčinnost právního úkonu (jednání), Odporovatelnost, Stát, Vady řízení

**Předpisy:** § 111 IZ
§ 155 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.
§ 155 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.
§ 155 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb.
§ 235 odst. 1 IZ
§ 237 odst. 1 IZ

**Druh:** Rozhodnutí ve věcech občanskoprávních, obchodních a správních

**Sbírkový text rozhodnutí:**

*Nejvyšší soud zamítl dovolání žalobce proti rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 17. 6. 2021, sp. zn. 191 ICm 2747/2018.*

**I.**
**Dosavadní průběh řízení**

1. Žalobou podanou dne 25. 9. 2018 se žalobce (1. správcovská a konkurzní v. o. s., jako insolvenční správce dlužníka SHERIDAN MOTOR CZECH, s. r. o.) domáhal vůči žalovanému (Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu) určení neúčinnosti převedení daňového přeplatku dlužníka v celkové výši 7 680 003 Kč s příslušenstvím se dnem úhrady 22. 9. 2017 na základě žádosti dlužníka o zápočet pohledávek a závazků z titulu daně z přidané hodnoty ze dne 30. 6. 2017 (dále též jen „žádost o vrácení přeplatku“ nebo „žádost o převedení přeplatku“) a zaplacení částky 7 680 003 Kč s příslušenstvím (tvořeným specifikovaným zákonným úrokem z prodlení za dobu od 23. 9. 2017 do zaplacení).

2. Tvrdil, že k převedení přeplatku na dani došlo na základě žádosti o vrácení přeplatku, kterou dlužník zaslal žalovanému dne 30. 6. 2017, s tím, že z přeplatku dlužníka na dani za měsíc únor 2017 (v částce 14 943 621 Kč) má být uhrazen nedoplatek společnosti ARCHER SHERIDAN, s. r. o. (dále jen „společnost AS“) na dani za období března až května 2017. Dlužník a společnost AS přitom tvoří koncern. Z přeplatku dlužníka žalovaný převedl na úhradu dluhu společnosti AS částku 7 530 003 Kč (nedoplatek na dani) a částku 150 000 Kč (nedoplatek za pokuty). V době provedení úhrady (22. 9. 2017) bylo již zahájeno insolvenční řízení dlužníka. Podle žalobce jde v dané věci o právní jednání bez přiměřeného protiplnění podle § 240 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenčního zákona), nebo o zvýhodňující právní jednání podle § 241 insolvenčního zákona.

3. Rozsudkem ze dne 3. 2. 2021, č. j. 191 ICm 2747/2018-84, Městský soud v Praze (dále jen „insolvenční soud“):

> [1] Zamítl žalobu o určení neúčinnosti právního jednání spočívajícího v převedení přeplatku dlužníka na základě jeho žádosti o „zápočet pohledávek a závazků z titulu DPH“ (bod I. výroku).
>
> [2] Zamítl žalobu o zaplacení částky 7 680 003 Kč s příslušenstvím, tvořeným specifikovaným zákonným úrokem z prodlení za dobu od 23. 9. 2017 do zaplacení, do majetkové podstaty dlužníka (body II. až IV. výroku).
>
> [3] Určil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (bod V. výroku).

4. Insolvenční soud – vycházeje z ustanovení § 5 písm. a/, § 7, § 111, § 235 až § 241 a § 243 insolvenčního zákona – dospěl k závěru, že na danou věc je nutno aplikovat § 111 insolvenčního zákona, neboť k převodu přeplatku (ze dne 22. 9. 2017), jakož i k rozhodnutí o přeplatku (ze dne 9. 10. 2017), došlo po zahájení insolvenčního řízení vedeného na majetek dlužníka (8. 9. 2017). Převedení přeplatku však není právním jednáním, které dlužník učinil v rozporu s omezeními stanovenými v § 111 odst. 3 insolvenčního zákona, když nejde o právní jednání dlužníka, ale žalovaného.

5. K odvolání žalobce Vrchní soud v Praze ve výroku označeným rozsudkem potvrdil rozsudek insolvenčního soudu (první výrok) a určil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (druhý výrok).

6. Odvolací soud – odkazuje na označenou judikaturu Nejvyššího soudu – se ztotožnil s názorem insolvenčního soudu, že při posouzení neúčinnosti napadeného právního jednání je nutno vyjít z § 111 odst. 3 insolvenčního zákona, neboť právní následky žádosti dlužníka ze dne 30. 6. 2017 nastaly až po zahájení insolvenčního řízení dlužníka. S poukazem na § 1 odst. 1, § 155, § 164 odst. 4 a § 165 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dovodil, že převod daňového přeplatku nemá povahu hmotněprávního jednání, jemuž lze s úspěchem odporovat. Zdůraznil, že žádost daňového subjektu o výplatu vratitelného přeplatku má povahu procesního podání, v němž dlužník označil platební místo, na které žalovaný byl povinen přeplatek poukázat. Dále odvolací soud dovodil, že žalovaný není ve

sporu věcně pasivně legitimován, neboť při převodu přeplatku postupoval dle pokynů dlužníka, od nichž neměl možnost se odchýlit. Osobou, která měla z odporovaného jednání prospěch, byla společnost AS, nikoliv žalovaný.

7. Závěrem odvolací soud uvedl, že předmětem žaloby nebylo „opomenutí dlužníka“ spočívající v tom, že po zahájení insolvenčního řízení nevzal zpět svou žádost ze dne 30. 6. 2017. Rozsudek insolvenčního soudu pak odvolací soud nepovažoval za překvapivý ani za nepřezkoumatelný.

## II.
## Dovolání a vyjádření k němu

8. Proti rozsudku odvolacího soudu podal žalobce dovolání, jehož přípustnost vymezuje ve smyslu § 237 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o. s. ř.“), argumentem, že napadené rozhodnutí spočívá na vyřešení právních otázek, při jejichž řešení se odvolací soud odchýlil od ustálené rozhodovací praxe dovolacího soudu, jakož i otázek, které v rozhodování dovolacího soudu dosud nebyly vyřešeny. Odvolacímu soudu vytýká nesprávné právní posouzení věci (dovolací důvod dle § 241a odst. 1 o. s. ř.) a požaduje, aby Nejvyšší soud zrušil rozhodnutí obou soudů a věc vrátil insolvenčnímu soudu k dalšímu řízení.

9. Jako vyřešené v rozporu s ustálenou rozhodovací praxí dovolacího soudu předkládá dovolatel tyto otázky:

> [1] Lze účinně odporovat právním „úkonům“ dle insolvenčního zákona ve vztahu k finančním úřadům (správcům daně)?
>
> [2] Je platba učiněná na základě žádosti a následné převedení přeplatku „právním úkonem“?
>
> [3] Lze odporovat „úkonům“, které byly učiněny podle daňového řádu?
>
> [4] Je finanční úřad (správce daně) pasivně legitimovanou osobou, která měla prospěch z právního „úkonu“, kterým došlo ke splnění závazku třetí osoby v úpadku vůči správci daně?

10. Za neřešené má dovolatel tyto otázky:

> [5] Je žádost daňového subjektu (dlužníka) o převedení přeplatku, a následné rozhodnutí správce daně (žalovaného) o přeplatku a/nebo samotné poukázání přeplatků na dani ve prospěch jiného daňového subjektu „úkonem“, jemuž lze odporovat ve smyslu insolvenčního zákona?
>
> [6] Požívá finanční úřad (správce daně) speciální ochrany před odporovatelností (neúčinností) právních „úkonů“ dle insolvenčního zákona proto, že musí vyhovět žádosti daňového subjektu o převedení přeplatku?
>
> [7] Lze se žalobou domáhat neúčinnosti převedení přeplatku na základě žádosti dlužníka o převedení přeplatku, která byla podkladem pro převedení přeplatku, nebo je nutné výslovně žalovat na neúčinnost opomenutí spočívajícího v tom, že nedošlo ke zpětvzetí nebo odvolání takové žádosti?
>
> [8] Porušil by soud dispoziční zásadu, kdyby na základě zjištěného skutkového stavu dovodil, že jde o opomenutí dle § 235 insolvenčního zákona?

11. K první až čtvrté otázce dovolatel poukazuje na závěry (označených) rozhodnutí Nejvyššího soudu a Ústavního soudu, které dle jeho mínění odvolací soud nerespektoval. Zejména namítá, že

odvolací soud přiznal správci daně (žalovanému) výhodnější postavení a vyloučil možnost odporovat úkonům učiněným podle daňového řádu. Daňový řád je založen na existenci právních jednání, proto i úkony dle daňového řádu představují právní jednání (právní úkony), které mají zamýšlené právní následky. Dále tvrdí, že žalovaný měl prospěch z právního jednání dlužníka, když bez využití jeho přeplatku na dani by nezískal finanční prostředky, neboť společnost AS „byla v insolvenci".

12. K páté až osmé otázce dovolatel snáší argumenty ve prospěch závěru, že bez právního jednání dlužníka (bez žádosti o vrácení přeplatku) by nebylo možné převést přeplatek na dani jinému subjektu. Přitom převedení přeplatku bylo učiněno ve prospěch žalovaného a dlužník z tohoto jednání neměl žádný prospěch ani protiplnění. Dovolatel odvolacímu soudu (též) vytýká, že se nezabýval jeho námitkou o opomenutí dlužníka vzít zpět žádost ze dne 30. 6. 2017. Přitom tohoto opomenutí se dovolával již při přednesu žaloby u jednání dne 3. 2. 2021. Jelikož v řízení bylo spolehlivě zjištěno, že ke zpětvzetí žádosti nedošlo, nebyla by porušena dispoziční zásada.

13. Dále dovolatel namítá, že odvolací soud nenapravil vady řízení před insolvenčním soudem, který bez provedení všech navržených důkazů náhle přistoupil k vyhlášení rozhodnutí, účastníkům neumožnil přednést závěrečné řeči a rezignoval na poučovací povinnost ve smyslu § 118a o. s. ř. Tím došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces.

## III.
## Přípustnost dovolání

14. Pro dovolací řízení je rozhodný občanský soudní řád v aktuálním znění.

15. Dovolání výslovně směřuje proti všem výrokům rozsudku odvolacího soudu. Při absenci dovolací argumentace na téma nákladů řízení lze dovodit (poměřováno obsahem dovolání), že ve vztahu k prvnímu výroku napadeného rozhodnutí se dovolání netýká té jeho části, kterou odvolací soud potvrdil rozsudek insolvenčního soudu v bodě V. výroku o nákladech řízení. Totéž platí ve vztahu k druhému výroku napadeného rozhodnutí o nákladech odvolacího řízení.

16. V rozsahu, v němž dovolání směřuje proti té části prvního výroku napadeného rozhodnutí, jíž odvolací soud potvrdil rozsudek insolvenčního soudu v bodech I. až IV. výroku (o věci samé), Nejvyšší soud dovolání shledává přípustným podle § 237 o. s. ř. (když pro ně neplatí žádné z omezení přípustnosti dovolání podle § 237 o. s. ř., vypočtených v § 238 o. s. ř.) pro posouzení dovolatelem předestřené problematiky výkladu § 155 daňového řádu ve vazbě na neúčinnost právního jednání, která v insolvenčních poměrech nebyla dovolacím soudem dosud řešena.

## IV.
## Důvodnost dovolání

17. Skutkový stav věci, jak byl zjištěn soudy nižších stupňů, dovoláním nebyl (ani nemohl být) zpochybněn a Nejvyšší soud z něj při dalších úvahách vychází. Pro právní posouzení věci Nejvyšším soudem jsou rozhodné především tyto skutkové závěry (z nichž vyšly oba soudy):

> [1] Žádostí o vrácení přeplatku ze dne 30. 6. 2017 dlužník žalovaného požádal o úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty společnosti AS za měsíce březen, duben a květen 2017 včetně příslušenství z přeplatku daně z přidané hodnoty dlužníka za měsíc únor 2017. Zbývající částku dlužník žádal převést na uvedený účet.
>
> [2] Dne 8. 9. 2017 bylo zahájeno insolvenční řízení na majetek dlužníka, a to na základě insolvenčního návrhu dlužníka. Účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení nastaly 11. 9. 2017. Usnesením ze dne 6. 11. 2017 insolvenční soud zjistil úpadek dlužníka a prohlásil

konkurs na jeho majetek.

[3] Žalovaný provedl šetření k odstranění pochybností, které zjistil po přezkoumání přiznání dlužníka k dani z přidané hodnoty za měsíc únor 2017. Podle úředního záznamu ze dne 19. 9. 2017 a platebního výměru ze dne 21. 9. 2017 žalovaný měl pochybnosti za odstraněné s tím, že dlužník nárokuje nadměrný odpočet ve výši 14 943 621 Kč.

[4] Rozhodnutím o přeplatku elektronicky podepsaným dne 9. 10. 2017 žalovaný rozhodl, že z přeplatku (dlužníka) na dani z přidané hodnoty ve výši 14 943 621 Kč převádí částku 7 530 003 Kč na úhradu nedoplatku společnosti AS na dani z přidané hodnoty a částku 150 000 Kč na úhradu pokuty společnosti AS za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením; zbylých 7 263 618 Kč vrací dlužníkovi. Podle poučení obsaženého v rozhodnutí se vzhledem k plnému vyhovění žádosti považuje (podle § 155 odst. 4 daňového řádu) za den vydání rozhodnutí a současně za den jeho oznámení den, který následuje po dni doručení žádosti, tedy 1. 7. 2017.

[5] K převodu přeplatku došlo dne 22. 9. 2017.

18. Nejvyšší soud se – v hranicích právních otázek vymezených dovoláním – zabýval nejprve tím, zda je dán dovolací důvod uplatněný dovolatelem, tedy správností právního posouzení věci odvolacím soudem.

19. Právní posouzení věci je obecně nesprávné, jestliže odvolací soud posoudil věc podle právní normy, jež na zjištěný skutkový stav nedopadá, nebo právní normu, sice správně určenou, nesprávně vyložil, případně ji na daný skutkový stav nesprávně aplikoval.

20. Pro další úvahy Nejvyššího soudu jsou rozhodná následující ustanovení insolvenčního zákona (ve znění, jež nedoznalo změn od zahájení insolvenčního řízení na majetek dlužníka) a daňového řádu [která v citované podobě platila v době podání žádosti o vrácení daňového přeplatku (30. 6. 2017) i v době rozhodnutí žalovaného o přeplatku (9. 10. 2017)]:

Z ustanovení § 5 insolvenčního zákona plyne, že a/ insolvenční řízení musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn a aby se dosáhlo rychlého, hospodárného a co nejvyššího uspokojení věřitelů; b/ věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti; c/ nestanoví-li tento zákon jinak, nelze práva věřitele nabytá v dobré víře před zahájením insolvenčního řízení omezit rozhodnutím insolvenčního soudu ani postupem insolvenčního správce; d/ věřitelé jsou povinni zdržet se jednání, směřujícího k uspokojení jejich pohledávek mimo insolvenční řízení, ledaže to dovoluje zákon.

Podle ustanovení § 109 odst. 4 insolvenčního zákona účinky zahájení insolvenčního řízení nastávají okamžikem zveřejnění vyhlášky, kterou se oznamuje zahájení insolvenčního řízení, v insolvenčním rejstříku.

Dle ustanovení § 111 insolvenčního zákona nerozhodne-li insolvenční soud jinak, je dlužník povinen zdržet se od okamžiku, kdy nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, nakládání s majetkovou podstatou a s majetkem, který do ní může náležet, pokud by mělo jít o podstatné změny ve skladbě, využití nebo určení tohoto majetku anebo o jeho nikoli zanedbatelné zmenšení. Peněžité závazky vzniklé před zahájením insolvenčního řízení je dlužník oprávněn plnit jen v rozsahu a za podmínek stanovených tímto zákonem (odstavec 1). Omezení podle odstavce 1 se netýká úkonů nutných ke splnění povinností stanovených zvláštními právními předpisy, k provozování podniku v rámci obvyklého hospodaření, k

odvrácení hrozící škody, k plnění zákonné vyživovací povinnosti a ke splnění procesních sankcí. Dále se omezení podle odstavce 1 nevztahuje na uspokojování pohledávek za majetkovou podstatou (§ 168) a pohledávek jim postavených na roveň (§ 169); tyto pohledávky se uspokojují v termínech splatnosti, je-li to podle stavu majetkové podstaty možné (odstavec 2). Právní úkony, které dlužník učinil v rozporu s omezeními stanovenými v důsledku účinků spojených se zahájením insolvenčního řízení, jsou vůči věřitelům neúčinné, ledaže si k nim dlužník nebo jeho věřitel předem vyžádal souhlas insolvenčního soudu (odstavec 3).

Podle ustanovení § 235 odst. 1 insolvenčního zákona neúčinnými jsou právní úkony, kterými dlužník zkracuje možnost uspokojení věřitelů nebo zvýhodňuje některé věřitele na úkor jiných. Za právní úkon se považuje též dlužníkovo opomenutí.

Dle ustanovení § 237 odst. 1 insolvenčního zákona povinnost vydat do majetkové podstaty dlužníkovo plnění z neúčinných právních úkonů mají osoby, v jejichž prospěch byl neúčinný právní úkon učiněn nebo které z něho měly prospěch.

Podle § 70 daňového řádu podání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně (odstavec 1). Podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno (odstavec 2). Z podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje (odstavec 3).

Z ustanovení § 155 daňového řádu vyplývá, že daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně, anebo na úhradu zálohy, jejíž výše se předepíše na debetní stranu osobního daňového účtu na základě uhrazené částky. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku nebo zálohy den, kdy došla žádost správci daně (odstavec 1). Správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti (odstavec 2). Proti rozhodnutí správce daně o žádosti podle odstavců 1 a 2 se lze odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení. Vyhoví-li správce daně v plném rozsahu této žádosti, rozhodnutí daňovému subjektu neoznamuje, pokud o to není v žádosti výslovně požádán. Za den vydání rozhodnutí o žádosti, které bylo v plném rozsahu vyhověno, a současně za den jeho oznámení daňovému subjektu se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky (odstavec 4).

21. Ve výše ustaveném skutkovém a právním rámci činí Nejvyšší soud k dovoláním otevřeným právním otázkám následující závěry:

22. Úvodem Nejvyšší soud poznamenává (vzhledem k tomu, že žalobou se odporuje právnímu jednání uskutečněnému na základě žádosti dlužníka ze dne 30. 6. 2017), že zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále též jen „o. z.“), nahradil s účinností od 1. 1. 2014 pojem „právní úkon“ dle § 34 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném do 31. 12. 2013, pojmem „právní jednání“ (srov. § 545 a násl. o. z.). Ve stejném duchu je proto třeba pro rozhodné období interpretovat slovní spojení „právní úkon“ v § 111 insolvenčního zákona a v § 235 a násl. insolvenčního zákona. Srov. i ustanovení § 3028 odst. 3 o. z. a argumentaci obsaženou k terminologii např. v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 30. 7. 2020, sen. zn. 29 ICdo 113/2018, uveřejněném pod číslem 27/2021 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek. Nejvyšší soud tedy bude ve svých úvahách v této věci dále používat terminologii zavedenou s účinností od 1. 1. 2014, a to včetně závěrů převzatých z judikatury, která se (tehdy terminologicky správně) týkala „právních úkonů“.

23. Insolvenční zákon má ve vztahu k daňovému řádu povahu zákona speciálního (jehož uplatnění má v případě dlužníkova úpadku přednost), ve vztahu k plnění těch funkcí daňového řádu, které se týkají vymáhání daňových pohledávek; srov. shodně např. odstavec [51] odůvodnění rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2018, sen. zn. 29 ICdo 3/2016, uveřejněného pod číslem 69/2019 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, nebo odstavec [40] odůvodnění rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2018, sen. zn. 29 ICdo 23/2016, uveřejněného pod číslem 70/2019 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.

24. Obecně též platí, že odporovat (podle § 111 insolvenčního zákona, respektive podle § 235 a násl. insolvenčního zákona) lze i právnímu jednání, které dlužník činil vůči správci daně např. při plnění závazku (dluhu), který má původ v právu veřejném; srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2018, sen. zn. 29 ICdo 37/2015, nebo rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2019, sen. zn. 29 ICdo 156/2017, uveřejněný pod číslem 61/2020 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek. Kdyby takové právní jednání bylo neúčinným právním jednáním dlužníka podle § 111 insolvenčního zákona nebo podle některé ze skutkových podstat uvedených v § 240 až § 242 insolvenčního zákona, přičemž by šlo o právní jednání učiněné ve prospěch správce daně, nebo o právní jednání, ze kterého měl správce daně prospěch, nezabránil by vyslovení jeho neúčinnosti poukaz na úpravu obsaženou v § 164 odst. 4 a § 165 odst. 1 daňového řádu (jak nepřesně dovozoval odvolací soud v závěru odstavce 20. napadeného rozhodnutí).

25. Napadené rozhodnutí se těmto závěrům judikatury přesto neprotiví; jeho nosná argumentace totiž spočívá především na závěru, že:

> [1] Jednání, jemuž se žalobou odporuje, není „právním jednáním“ (hmotněprávním jednáním) [srov. reprodukci napadeného rozhodnutí v odstavci 6. odůvodnění shora a odstavec 21. odůvodnění napadeného rozhodnutí].
>
> [2] Správce daně není ve sporu pasivně věcně legitimován, jelikož nebyl osobou, která měla prospěch z jednání, jemuž se žalobou odporuje (srov. opět reprodukci napadeného rozhodnutí v odstavci 6. odůvodnění shora a odstavec 22. odůvodnění napadeného rozhodnutí).

Pro výsledek dovolacího řízení je určující právě prověření správnosti těchto závěrů odvolacího soudu.

26. V projednávané věci se žalobce žalobou domáhá (i podle formulace žalobního návrhu) vyslovení neúčinnosti dlužníkovy žádosti o vrácení přeplatku z 30. 6. 2017, jakož i vyslovení neúčinnosti převedení daňového přeplatku dlužníka z 22. 9. 2017. Posuzováno odděleně, byla žádost o vrácení přeplatku podána před zahájením insolvenčního řízení (takže její případnou neúčinnost lze zkoumat jen v režimu skutkových podstat obsažených v § 240 až § 242 insolvenčního zákona). Také rozhodnutí o této žádosti vydal správce daně před zahájením insolvenčního řízení, konkrétně 1. 7. 2017 (srov. § 155 odst. 4 daňového řádu). Oproti tomu přeplatek převedl správce daně poté, co již nastaly (11. 9. 2017, zveřejněním vyhlášky, kterou se oznamuje zahájení insolvenčního řízení) účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení (srov. § 109 odst. 4 insolvenčního zákona), konkrétně 22. 9. 2017. Případnou neúčinnost převedení přeplatku tak lze zkoumat jen v režimu úpravy obsažené v § 111 insolvenčního zákona. K odlišení rozhodné úpravy podle toho, kdy nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, srov. např. odstavec [26] odůvodnění rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 28. 11. 2018, sen. zn. 29 ICdo 85/2017, uveřejněného pod číslem 116/2019 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek. Posouzení právního jednání podle § 111 insolvenčního zákona přitom nepřekáží, že žalobce požadoval určit neúčinnost právního jednání podle § 240 nebo § 241 insolvenčního zákona. K tomu srov. např. odstavce 46. až 52. odůvodnění rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 31. 1. 2022, sen. zn. 29 ICdo 12/2020, uveřejněného pod číslem 101/2022 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.

a) K posouzení, zda lze odporovat dlužníkově žádosti o vrácení přeplatku

27. Žádost o vrácení a převedení daňového přeplatku je ve smyslu § 70 odst. 1 daňového řádu úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně. Ve vztahu ke správci daně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 10. 2007, č. j. 5 Afs 155/2006, uveřejněném pod číslem 1441/2008 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, definoval podání jako obecnou formu úkonu účastníka řízení vůči správnímu orgánu, dovozuje současně, že podáním není jen žádost nebo návrh na zahájení řízení, ale jakýkoliv úkon účastníka řízení směřující vůči správnímu orgánu, jímž účastník uplatňuje svá procesní práva nebo se jich domáhá. Srov. i § 70 odst. 2 a 3 daňového řádu a komentář k § 70 odst. 1 daňového řádu v díle Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žišková, M.: Daňový řád: Komentář. Praha, Wolters Kluwer, 2011.

28. S jistou mírou zobecnění je žádost o vrácení a převedení daňového přeplatku jako procesní podání učiněné v daňovém řízení srovnatelná s procesními podáními (žalobou nebo jiným návrhem na zahájení řízení), jimiž účastník (žalobce nebo jiný navrhovatel) zahajuje občanské soudní řízení. Pro oblast procesního práva v občanském soudním řízení pak v literatuře ani v rozhodovací praxi soudů není pochyb o tom, že ohledně procesních úkonů platí tzv. teorie projevu vůle.

29. Procesní úkony se liší od právních jednání (jednání podle práva hmotného) především v tom, že právní účinky nevyvolávají samy o sobě, nýbrž až ve spojení s dalšími procesními úkony soudu či účastníků, jež jim v průběhu občanského soudního řízení předcházejí nebo po nich následují. Občanské soudní řízení (proces) samo směřuje (zejména jde-li o tzv. „sporné řízení“) k odhalení vad vůle, k nimž došlo při soukromoprávních jednáních stran, a soudním rozhodnutím pak mají být odčiněny účinky vadných projevů vůle při soukromoprávních jednáních. Je proto pojmově vyloučeno, aby pro omyl, který se projevil neshodou mezi jeho vůlí a jejím projevem, účastník řízení napadl platnost svého procesního úkonu, jehož prostřednictvím se uskutečňuje vlastní cíl občanského soudního řízení. Každý procesní úkon je proto nutno posuzovat podle toho, jak byl navenek projeven, nikoliv podle toho, jestli mezi projeveným procesním úkonem a vnitřní vůlí jednajícího je skutečný souhlas. Ani podstatný omyl účastníka mezi tím, co procesním úkonem projevil, a tím, co jím projevit chtěl, nemá žádný vliv na procesní úkon a jeho účinnost. Srov. např. již usnesení Nejvyššího soudu ze dne 27. 11. 2003, sp. zn. 29 Odo 649/2001, uveřejněné pod číslem 11/2006 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, jehož závěry Nejvyšší soud potvrdil v usnesení velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 14. 3. 2012, sp. zn. 31 Cdo 2847/2011, uveřejněném pod číslem 72/2012 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, a zopakoval je v odstavci 53. stanoviska pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017, sp. zn. Plsn 1/2015, uveřejněného pod číslem 1/2017 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek. V literatuře srov. k tomu např. Hora, V.: Československé civilní právo procesní, díl II., vydání první (nákladem vlastním), Praha 1992, (dále jen „Hora“), str. 111-112, nebo Macur, J.: Lze posuzovat procesní jednání stran podle ustanovení hmotného práva o vadách právních úkonů? Právní rozhledy číslo 11, ročník 1995, str. 440-443.

30. Hora k uvedenému výstižně poznamenává (str. 111), že:

> „Procesní úkony nejsou samostatné, nepůsobí každý o sobě právních účinků, předchozí procesní úkon je podkladem a oporou pro další procesní úkony tak, jako kámen a cihla v budově, a teprve všechny dohromady tvoří celek; vybourávání jednotlivých kamenů a dodatečné odstraňování jich musí přirozeně vésti ku zřícení celé budovy. Procesem mají vady vůle, jež se sběhly při soukromoprávních jednáních, býti odhaleny, rozhodnutím soudním mají býti účinky vadných projevů soukromoprávních odčiněny. Kam by se však dospělo, když by bylo připuštěno, aby se mohlo jednotlivým prohlášením procesním z důvodu vad vůle odporovati a tím snad v rámci původního procesu nekonečnou řadu jiných procesů připouštěti, jichž předmětem by byly procesní úkony samy?“

31. Závěry formulované k procesním úkonům činěným v občanském soudním řízení sporném lze v dotčeném ohledu beze zbytku převzít i ohledně procesních úkonů (procesních podání) činěných v daňovém řízení.

32. Posouzení, zda příslušný procesní úkon (procesní podání) vyvolal zákonem předvídané účinky, nebo zda má vady (a jaké následky takové vady mají) se děje na základě příslušného procesního předpisu (v občanském soudním řízení sporném na základě občanského soudního řádu, v daňovém řízení typově na základě daňového řádu). Zkoumat platnost a (ne)účinnost procesního úkonu (lhostejno, zda jde o procesní úkon učiněný v občanském soudním řízení nebo o procesní úkon učiněný v daňovém řízení) na základě předpisů práva hmotného (v soukromoprávních vztazích typově na základě ustanovení zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, a v rovině posuzování „insolvenční" neúčinnosti právních jednání na základě ustanovení insolvenčního zákona) možné není.

33. Jinak řečeno, žádosti dlužníka o převedení daňového přeplatku podle § 155 daňového řádu nelze účinně odporovat (nelze vyslovit její neúčinnost ani podle § 111 insolvenčního zákona, ani podle § 240 a násl. insolvenčního zákona). Z týchž příčin, tedy proto, že by šlo o vymezení se vůči (ne)existenci procesního úkonu (procesního podání) je vyloučeno účinně odporovat opomenutí dlužníka spočívajícímu v tom, že takovou žádost nevzal zpět, nebo že ji neodvolal. Právní posouzení věci odvolacím soudem je tudíž v dotčeném ohledu správné.

b) K posouzení, zda správce daně je ve sporu pasivně věcně legitimován

34. Při výkladu dříve platné právní úpravy srovnatelné s tou, jež se nachází v § 155 daňového řádu (v rozhodném znění), konkrétně při výkladu § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud vysvětlil v rozsudku ze dne 10. 4. 2008, sp. zn. 5 Afs 59/2007 (a zopakoval v rozsudku ze dne 29. 1. 2009, sp. zn. 5 Afs 98/2008), že správce daně je povinen částku představující vratitelný přeplatek poukázat dle výslovné dispozice daňového dlužníka, aniž by byl povinen zkoumat pohnutky a důvody, které k projevené vůli daňového dlužníka vedly. V tomto ohledu tedy lze vrácení přeplatku správcem daně podle pokynu (daňového) dlužníka vnímat jako uskutečnění (realizaci) projevu vůle dlužníka (posouzení neúčinnosti takového jednání proto nelze odmítnout s poukazem na to, že nejde o „právní jednání dlužníka").

35. V soukromoprávních vztazích platí, že osoba, která podle pokynu dlužníka plní svůj dluh vůči němu tak, že dlužnou částku poukáže (na splnění dluhu) věřiteli dlužníka, tím jednak reálně splní svůj dluh (§ 1908 odst. 1 o. z.), jednak (současně) vystupuje jako „jiná osoba", pomocí které plní dlužník svůj vlastní dluh (§ 1908 odst. 1 a § 1935 o. z.). Tím, kdo může mít ve smyslu ustanovení § 237 odst. 1 insolvenčního zákona z takového plnění prospěch, je osoba, jíž se takového plnění dostalo na úhradu její pohledávky za dlužníkem (věřitel dlužníka); srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 10. 2021, sen. zn. 29 ICdo 118/2020, uveřejněný pod číslem 64/2022 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek (dále jen „R 64/2022").

36. V poměrech daňové (veřejnoprávní) úpravy obdobně platí, že v tom případě, kdy správce daně poukáže podle pokynu (žádosti) daňového dlužníka daňový přeplatek věřiteli dlužníka, tím jednak reálně splní svůj dluh vůči daňovému dlužníku, jednak (současně) vystupuje jako subjekt, jehož prostřednictvím plní daňový dlužník svůj vlastní dluh (vůči svému věřiteli). Správce daně za této situace není osobou, v jejíž prospěch bylo učiněno neúčinné právní jednání, ani osobou, která z takového neúčinného právního jednání měla prospěch (§ 237 odst. 1 insolvenčního zákona). Osobou, která z takového neúčinného právního jednání měla prospěch, je věřitel daňového dlužníka, jemuž správce daně poukázal dlužníkův daňový přeplatek. Zbývá určit, zda na tomto závěru může pro poměry dané věci něco změnit to, že podle zjištěného skutkového stavu věci společnost AS nemusela být věřitelem dlužníka, a že správce daně nehradil (nepoukázal) daňový přeplatek společnosti AS, nýbrž jej v souladu s pokynem daňového dlužníka použil na úhradu daňového nedoplatku, který u něj

měla společnost AS. V intencích závěrů plynoucích z R 64/2022 k tomu Nejvyšší soud uzavírá, že ani v tomto případě (kdy byl správce daně konečným příjemcem daňového přeplatku, jenž by jinak byl vrácen daňovému dlužníku), není správce daně osobou uvedenou v § 237 odst. 1 insolvenčního zákona. Tou je společnost AS, která na základě vůle projevené dlužníkem uhradila svůj daňový nedoplatek (splnila svůj dluh penězi daňového dlužníka).

37. Ještě jinak (obecněji) řečeno, jestliže správce daně podle pokynu (žádosti) daňového dlužníka použije daňový přeplatek na úhradu daňového nedoplatku jiného daňového dlužníka, jde o právní jednání daňového dlužníka, jehož případná neúčinnost má být uplatněna (v souladu s § 237 odst. 1 insolvenčního zákona) vůči onomu jinému daňovému dlužníku, v jehož prospěch bylo právní jednání učiněno a který z něj (také) měl prospěch. Správce daně (potažmo stát) není ani osobou, v jejíž prospěch bylo takové právní jednání učiněno, ani osobou, která z něj měla prospěch.

38. Se zřetelem k tomu, že od zavedení pravidla (v § 235 odst. 2 insolvenčního zákona), podle kterého se i zákonná neúčinnost právního jednání dlužníka učiněného v rozporu s § 111 insolvenčního zákona v době od 1. 1. 2014 prosazuje (může prosadit) jen prostřednictvím odpůrčí žaloby, se přitom pasivní věcná legitimace žalovaného u odpůrčí žaloby, kterou insolvenční správce odporuje právnímu jednání dlužníka učiněnému v rozporu s § 111 insolvenčního zákona, poměřuje rovněž úpravou obsaženou v § 237 odst. 1 insolvenčního zákona (tedy tím, zda jde o osobu, v jejíž prospěch bylo takové právní jednání učiněno, nebo o osobu, která z něj měla prospěch). Srov. obdobně např. odstavec 35. odůvodnění rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 31. 1. 2024, sen. zn. 29 ICdo 29/2022.

39. Právní posouzení věci odvolacím soudem je tudíž správné i co do závěru, že žalovaný (správce daně) není ve sporu pasívně věcně legitimován.

c) K namítaným vadám řízení

40. Námitkou, že insolvenční soud porušil jeho právo na spravedlivý proces tím, že bez provedení všech navržených důkazů náhle přistoupil k vyhlášení rozhodnutí, účastníkům neumožnil přednést závěrečné řeči a rezignoval na poučovací povinnost ve smyslu § 118a o. s. ř., a že odvolací soud nezjednal nápravu, vystihuje dovolatel jednak existenci tzv. zmatečnostní vady řízení ve smyslu § 229 odst. 3 o. s. ř., jednak existenci tzv. jiných vad řízení, které mohly mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci. Existenci takových vad zkoumá dovolací soud u přípustného dovolání z úřední povinnosti (§ 242 odst. 3 o. s. ř.); Nejvyšší soud se tedy dále zabýval tím, zda řízení označenými vadami vskutku trpí.

41. Ze spisu je zjevné, že napadené rozhodnutí není rozhodnutím založeným na neunesení povinnosti tvrzení žalobcem (k čemuž slouží poučení podle § 118a odst. 1 o. s. ř.), ani rozhodnutím založeným na jiné (než účastníkem očekávané) právní kvalifikaci, která vyžaduje doplnění dalších skutkových tvrzení (k čemuž slouží poučení podle § 118a odst. 2 o. s. ř.), ba ani rozhodnutím založeným na neunesení důkazního břemene žalobcem (k čemuž slouží poučení podle § 118a odst. 3 o. s. ř.). Srov. k tomu v judikatuře např. rozsudek velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia ze dne 20. 6. 2012, sp. zn. 31 Cdo 619/2011, uveřejněný pod číslem 115/2012 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek (k § 118a odst. 1 a 3 o. s. ř.), odstavec [18] odůvodnění rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 30. 4. 2019, sp. zn. 29 Cdo 3071/2018 (k § 118a odst. 2 o. s. ř.), a rozsudek velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 4. 9. 2013, sp. zn. 31 Cdo 4616/2010, uveřejněný pod číslem 98/2013 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek (k § 118a odst. 3 o. s. ř.). Rozhodnutí založené na neunesení důkazního břemene o určité skutečnosti též nelze zaměňovat s rozhodnutím založeným na tom, že na základě jiných důkazů byl skutkový stav o této skutečnosti zjištěn (pozitivně) jinak, než tvrdil některý z účastníků. V takovém případě nejde o to, že se určitá skutečnost neprokázala, nýbrž o to, že se prokázala jinak, než účastník tvrdil. Srov. shodně

např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 3. 2021, sen. zn. 29 ICdo 112/2019, uveřejněný pod číslem 97/2021 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.

42. K dalším dovolatelovým procesním námitkám odkazuje Nejvyšší soud na přiléhavý způsob, jímž se odvolací soud s těmito námitkami vypořádal v odstavci 24. odůvodnění napadeného rozhodnutí, včetně poukazu na to, že některé z nich neodpovídají skutečnému obsahu spisu (srov. protokol o jednání před insolvenčním soudem ze dne 3. 2. 2021, č. l. 78-81).

43. Ustálené judikatuře k tzv. opomenutým důkazům, představované především rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 21. 10. 1998, sp. zn. 21 Cdo 1009/98, uveřejněným pod číslem 39/1999 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 29. 10. 2008, sp. zn. 21 Cdo 4841/2007, uveřejněným pod číslem 71/2009 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, nálezem Ústavního soudu ze dne 6. 12. 1995, sp. zn. II. ÚS 56/95, uveřejněným pod číslem 80/1995 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, a nálezem Ústavního soudu ze dne 13. 9. 1999, sp. zn. I. ÚS 236/1998, uveřejněným pod číslem 122/1999 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu napadené rozhodnutí též neodporuje. Důvod zamítnout odpůrčí žalobu z příčin rozebraných Nejvyšším soudem (v rovině právního posouzení věci) shora další dokazování nevyžadoval.

44. Jelikož se dovolateli nepodařilo prostřednictvím uplatněných dovolacích důvodů zpochybnit správnost právního posouzení věci odvolacím soudem, přičemž vady řízení, k nimž Nejvyšší soud přihlíží u přípustného dovolání z úřední povinnosti, se nepodávají ani ze spisu, Nejvyšší soud, aniž nařizoval jednání (§ 243a odst. 1 věta první o. s. ř.), dovolání zamítl (§ 243d odst. 1 písm. a/ o. s. ř.).