



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ing. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **HOPR TRADE CZ, s.r.o.**, se sídlem Libušina 667/72, Olomouc, zast. JUDr. Stanislavem Lžičářem, daňovým poradcem, se sídlem Rokytnice v Orlických horách 401, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, **za účasti:** Mgr. Ing. Petra Hýsková, se sídlem Tyršova 1835/13, Praha 2, insolvenční správkyně dlužníka HOPR TRADE CZ, s.r.o., v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 5. 12. 2018, č. j. 65 Af 44/2017 – 68,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**
- III. Osoba zúčastněná na řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 4. 2017, č. j. 181486/17/3101-51523-803716, zamítl námitku žalobce proti převedení přeplatku na DPH ve výši 261 026 Kč, vzniklého za zdaňovací období října 2016 a vykázaného ke dni 19. 12. 2016, na současně evidovaný nedoplatek ve výši 85 936 262,28 Kč, specifikovaný jako „zvláštní prostředky – zajištění“ (vzniklý na základě zajišťovacích příkazů žalovaného na DPH) a vykázaný rovněž ke dni 19. 12. 2016. O převedení přeplatku byl žalobce vyrozuměn přípisem žalovaného ze dne 28. 12. 2016, č. j. 2070101/16/3101-51523-803716.

[2] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný především konstatoval, že s ohledem na to, že je ve věci žalobce vedeno insolvenční řízení, je při převedení přeplatku ve smyslu § 154 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), limitováno § 242 téhož zákona. Následně žalovaný dospěl k závěru, že v posuzované věci byly podmínky převedení přeplatku na nedoplatek dle uvedeného ustanovení naplněny. Námitku porušení § 324 odst. 3 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), v relevantním znění (dále jen „insolvenční zákon“), dle kterého není od okamžiku zveřejnění návrhu na povolení reorganizace v insolvenčním rejstříku přípustné započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele, shledal žalovaný nedůvodnou, neboť dospěl k závěru, že se toto ustanovení na posuzovanou věc neuplatní. Konstatoval, že dle § 140 insolvenčního zákona je při splnění zákonných podmínek započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele po rozhodnutí o úpadku přípustné. S odkazem na důvodovou zprávu k daňovému řádu žalovaný následně uzavřel, že na danou problematiku je třeba použít právě příslušná ustanovení daňového řádu, která upravují jeho vztah k insolvenčnímu řízení a která zohledňují specifické postavení daňových pohledávek ve vztahu k obecné úpravě insolvenčního zákona. Je tedy třeba použít § 242 až § 245 daňového řádu, nikoliv § 324 odst. 3 insolvenčního zákona, neboť daňový řád je k insolvenčnímu zákonu ve vztahu speciality.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočce v Olomouci, který shora uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud se neztotožnil se závěrem žalovaného, podle něhož je § 242 odst. 2 daňového řádu speciálním ustanovením k § 324 odst. 3 insolvenčního zákona. Takový výklad by dle krajského soudu byl v rozporu se základní zásadou insolvenčního řízení zakotvenou v § 5 písm. a) insolvenčního zákona, neboť by umožňoval výhodnější postavení státu oproti jiným věřitelům, kterým je započtení pohledávek od okamžiku zveřejnění návrhu na povolení reorganizace v insolvenčním rejstříku dle § 324 odst. 3 insolvenčního zákona zakázáno. Uvedený závěr podpořil krajský soud odkazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, která zdůrazňuje požadavek na rovné postavení všech věřitelů a zákaz neodůvodněného zvýhodnění státu, a uzavřel, že žalovaný tedy byl při převodu přeplatku povinen postupovat rovněž dle § 324 insolvenčního zákona. Dodal, že § 242 odst. 2 daňového řádu je speciální úpravou k § 140 odst. 2 insolvenčního zákona, přičemž zpřísnuje podmínky přípustnosti započtení v daňovém řízení, a není tak speciální vůči insolvenčnímu zákonu jako celku. V návaznosti na uvedené krajský soud uzavřel, že v posuzované věci byl návrh na povolení reorganizace zveřejněn dne 7. 11. 2016, od tohoto okamžiku tak v souladu s § 324 odst. 3 insolvenčního zákona nebylo přípustné započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele, ledaže by bylo insolvenčním soudem vydáno předběžné opatření, k čemuž však nedošlo, žalovaný tedy nebyl oprávněn provést převod přeplatku na úhradu nedoplatku daně. Vzhledem k tomu, že krajský soud dospěl k závěru, že k převodu přeplatku na nedoplatek nemělo vůbec dojít, nezabýval se již dalšími žalobními námitkami.

II.

Obsah kasační stížnosti

[4] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž setrval na svém názoru, podle něhož je § 242 daňového řádu zvláštní úpravou ve vztahu

pokračování

k celému insolvenčnímu zákonu a § 324 odst. 3 insolvenčního zákona se tedy neměl na posuzovanou věc vůbec uplatnit. Nesouhlasí s právním názorem krajského soudu, který „omezuje specialitu“ daňového řádu pouze na vztah § 242 odst. 2 daňového řádu a § 140 odst. 2 insolvenčního zákona, a považuje tento závěr za nepřezkoumatelný, neboť krajský soud neuvedl žádnou argumentaci, z níž by vyplývalo, že daňový řád je zvláštním předpisem pouze vůči § 140 odst. 2 insolvenčního zákona.

[5] Stěžovatel zdůrazňuje, že zatímco § 324 insolvenčního zákona neobsahuje žádnou zmínku o své specialitě vůči daňovému řádu, specialita daňového řádu ve vztahu k insolvenčnímu řízení je naopak výslovně upravena v jeho § 242 odst. 2. Z kontextu insolvenčního zákona přitom nevyplyvá, že by pro některé způsoby řešení úpadku byl § 242 odst. 2 daňového řádu speciální a pro některé (konkrétně pro reorganizaci) nikoliv. Stěžovatel má za to, že pokud § 5 písm. d) insolvenčního zákona stanoví, že věřitelé jsou povinni zdržet se jednání směřujícího k uspokojení jejich pohledávek mimo insolvenční řízení, ledaže to dovoluje zákon, pak přímo předpokládá, že jiným zákonem lze z uvedené zásady stanovit výjimky. Takovou výjimku stanoví právě daňový řád v § 154 odst. 2 a násl., a to s omezením vyplývajícím z § 242 téhož zákona. Stěžovatel opět shrnul důvody, které jej vedly k závěru o tom, že požadavky stanovené v § 242 daňového řádu byly v posuzované věci splněny, a uzavřel, že k uspokojení posuzovaných daňových pohledávek došlo v souladu s § 5 písm. d) insolvenčního zákona.

[6] Závěrem kasační stížnosti navrhl stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalobce ani osoba zúčastněná na řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřili.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jeho jménem jedná pověřený zaměstnanec s příslušným vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[9] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud předesílá, že krajský soud napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí stěžovatele s odůvodněním, že se na danou věc neměl aplikovat § 242 odst. 2 daňového řádu, jak učinil stěžovatel, nýbrž § 324 odst. 3 insolvenčního zákona. Vzhledem k tomu, že krajský soud dospěl k závěru, že § 242 odst. 2 daňového řádu se na posuzovanou věc neuplatní, nezabýval se již naplněním jím stanovených podmínek. Podstatou dané věci je tedy posouzení vztahu mezi příslušnou právní úpravou obsaženou v daňovém řádu a v insolvenčním zákoně a zodpovězení otázky, zda je správce daně poté,

co byl v insolvenčním rejstříku zveřejněn návrh na povolení reorganizace daňového subjektu, oprávněn za podmínek stanovených v § 242 odst. 2 daňového řádu převést daňový přeplatek tohoto daňového subjektu na úhradu jeho nedoplatku postupem dle § 154 odst. 2 daňového řádu, nebo zda je mu to dle § 324 odst. 3 insolvenčního zákona zapovězeno.

[11] Dle § 154 odst. 2 daňového řádu, v relevantním znění, správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4 téhož ustanovení. 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.

[12] Dle § 242 odst. 2 daňového řádu, v relevantním znění, je pro potřeby insolvenčního řízení za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek s tím, že přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání.

[13] Dle § 140 odst. 2 až 4 insolvenčního zákona platí následující:

„(2) Započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele je po rozhodnutí o úpadku přípustné, jestliže zákonné podmínky tohoto započtení byly splněny před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku, není-li dále stanoveno jinak.

(3) Započtení podle odstavce 2 není přípustné, jestliže dlužníkům věřitel

a) se ohledně své započitatelné pohledávky nestal přihlášeným věřitelem, nebo

b) získal započitatelnou pohledávku neúčinným právním úkonem, nebo

c) v době nabytí započitatelné pohledávky věděl o dlužníkově úpadku, anebo

d) dosud neuhradil splatnou pohledávku dlužníka v rozsahu, v němž převyšuje započitatelnou pohledávku tohoto věřitele.

(4) Započtení podle odstavce 2 není rovněž přípustné v případech stanovených dále tímto zákonem nebo předběžným opatřením insolvenčního soudu.“

[14] Dle § 324 odst. 3 insolvenčního zákona od okamžiku zveřejnění návrhu na povolení reorganizace v insolvenčním rejstříku není přípustné započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele, ledaže insolvenční soud určí jinak předběžným opatřením. To platí i tehdy, jestliže zákonné podmínky tohoto započtení byly splněny před uvedeným okamžikem.

[15] Pokud jde nejprve o stěžovatelem vznesenou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, je třeba uvést, že k požadavkům na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve své judikatuře již mnohokrát. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný a jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem

pokračování

postupoval při posuzování těchto skutečností. Povinností soudu je řádně se vypořádat s žalobní argumentací (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 – 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 – 76, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015 – 45, všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se soud podstatou námitky řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje tuto argumentaci za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené argumentace a případně se dopustí dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li soud na stěžejní námitku či argument žalobce (nikoliv žalovaného) zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 – 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 – 64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každým dílčím argumentem, pokud proti tvrzení účastníka postaví právní názor, v jehož konkurenci argumentace účastníka jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 – 43)

[16] V bodech 18 až 20 napadeného rozsudku krajský soud dospěl k závěru, že výklad zastávaný stěžovatelem odporuje tam citované judikatuře Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, a následně v bodě 21 přdestřel alternativní výklad, který poté v bodě 22 svého rozsudku aplikoval na konkrétní posuzovanou věc. Z napadeného rozsudku je tedy zřejmé, jak krajský soud o věci uvažil, z jakých skutečností vyšel a jak rozhodl, napadený rozsudek tak nelze mít za nepřezkoumatelný.

[17] Samotnou otázkou vztahu § 242 daňového řádu a insolvenčního zákona se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018 – 65, publ. pod č. 4119/2021 Sb. NSS, v němž navázal na judikaturu Ústavního soudu, z níž v posuzované věci vyšel rovněž krajský soud a která akcentuje zásadu rovné ochrany vlastnického práva všech vlastníků a nepřípustnost obecného zvýhodnění státu (reprezentovaného správcem daně) jako věřitele v insolvenčním řízení:

„Ústavní limity insolvenčního práva, upravujícího situace, v nichž se střetávají pohledávky více věřitelů v pomyslné vzájemné konkurenci o rozdělení zpravidla nedostatečného majetku dlužníka, tak plynou zejména z čl. 11 odst. 1 věty druhé Listiny základních práv a svobod, podle níž vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z tohoto

ústavního pravidla plyne, že pohledávky některých věřitelů nemohou být zásadně zvýhodněny oproti pohledávkám věřitelů ostatních. Výjimky z tohoto pravidla musí být zákonem jasně stanoveny, a to z ústavně přípustného důvodu zohledňujícího zvláštní povahu pohledávky, a musí být přiměřené povaze zvýhodnění pohledávky. Zejména je zcela nepřípustné svévolně zvýhodnit pohledávky veřejnoprávní (typicky daňové) oproti pohledávkám soukromoprávním; stát jako vlastník nemá obecné právo být oproti jiným vlastníkům zvýhodněn.

Výše uvedené obecné závěry lze považovat za ustálenou judikaturu Ústavního soudu. Pro dřívější právní úpravu zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, lze poukázat například na nálezy ÚS z 31. 7. 2006, sp. zn. IV. ÚS 408/05, zejm. bod 22, či z 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, zejména bod 55, a konečně z 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, zejména bod 28. Akcentuje se v nich potřeba ústavně konformního výkladu daňových předpisů ve světle smyslu a účelu konkursu jako nástroje pro zásadně poměrné (a tím spravedlivé) uspokojení věřitelů a odmítá se zvýhodnění státu jako věřitele zvláštní povahy, neboť je rozporné s ústavním požadavkem rovné ochrany vlastnického práva všech vlastníků.

Výše uvedená pravidla ústavní povahy vytvářejí i koridor, jímž se mohou ubírat výklady vztahu insolvenčního zákona a daňového řádu jako zákonů především procesní povahy, jež stanovují postupy pro uplatnění pohledávek a v některých případech upravují i hmotněprávní souvislosti těchto postupů. Taková hmotněprávní pravidla se týkají například možnosti „započtení“ (v nejširším slova smyslu) pohledávek konkrétního věřitele za dlužníkem v insolvenci proti věřitelovým závazkům vůči dlužníkovi. Zásadně mají být pravidla uspokojování pohledávek, včetně pravidel pro „započtení“, upravena pro insolvenční situace v insolvenčním zákoně (viz jeho § 140 odst. 2 až 4). Lze totiž vycházet z toho, že insolvenční zákon zpravidla nastavuje obecná pravidla pro uspokojování pohledávek všech věřitelů tak, aby byla zajištěna jejich rovnost a předejito nepřípustnému zvýhodnění některých z nich. Zákonodárce však může pro určité typy pohledávek zavést zvláštní procesní pravidla reflektující zvláštní povahu těchto pohledávek či zvláštní způsob rozhodování o nich. Tímto případem jsou ustanovení § 242 až 244 daňového řádu (a s nimi související modifikace některých pravidel o lhůtách, zakotvené v jeho § 245). Ze znění zmíněných ustanovení je jasné a nepochybné, že se vztahují na insolvenční situace a že pro tyto situace v některých ohledech upřesňují pravidla obecně zakotvená v insolvenčním zákoně. V tomto rozsahu tedy jsou pravidla v § 242 až 245 daňového řádu v těch případech, na něž dopadají, použitelná přednostně před jim odpovídajícími obecnými pravidly insolvenčního zákona. I tak je však třeba vykládat je ve světle smyslu a účelu insolvenčního práva a s vědomím jeho ústavních limitů, jak byly vyloženy výše. Mimo jiné tedy nelze dovolit, aby nepřiměřeně širokým uplatněním „započtení“ daňových pohledávek postupem podle ustanovení daňového řádu (jež by šlo nad rámec obecných pravidel o započtení v insolvenci) byl ústavně nepřípustně zvýhodněn správce daně jako věřitel.“

[18] Otázkou vztahu § 324 odst. 3 insolvenčního zákona vůči právní úpravě obsažené v daňovém řádu se pak Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 4. 2021, č. j. 7 Afs 263/2020 – 28, v němž navázal na citovanou judikaturu a zrušil rozsudek krajského soudu, který se v obdobné věci přiklonil k právnímu názoru zastávanému finanční správou:

„V nyní posuzované věci však proti sobě stojí § 242 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je možné započíst přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději

pokračování

dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, na splatné daňové pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou (nejpozději však do jejich přezkoumání), a § 324 odst. 3 insolvenčního zákona, podle kterého je započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele od okamžiku zveřejnění návrhu na povolení reorganizace v insolvenčním rejstříku nepřipustné (neurčí-li insolvenční soud jinak předběžným opatřením). Zjednodušeně řečeno, daňový řád v posuzované situaci započtení povoluje, insolvenční zákon zakazuje. Z toho je zřejmé, že pokud dojde k upřednostnění daňového řádu a k započtení pohledávky správce daně, jedná se o rozšířeným senátem zapovězené nepřiměřeně široké uplatnění započtení daňových pohledávek, které jde nad rámec pravidel o započtení upravených v insolvenčním zákoně. Takový postup však nelze aprobovat, neboť jím, jak vysvětlil rozšířený senát, dochází k nepřipustnému zvýhodnění správce daně jako věřitele v insolvenčním řízení, ve kterém mají mít věřitelé v zásadě rovné postavení.

Je tedy nutno přisvědčit stěžovateli, že v nyní posuzované věci došlo aplikací pravidla obsaženého v § 242 odst. 2 daňového řádu k nepřipustnému zvýhodnění správce daně jako věřitele v insolvenčním řízení. Nejvyšší správní soud však nesdílí názor stěžovatele, že by uvedenou situaci bylo lze řešit pouze předložením věci Ústavnímu soudu za účelem zrušení § 242 odst. 2 daňového řádu. Návod pro řešení nastalé situace poskytuje opět výše citovaný rozsudek rozšířeného senátu, podle kterého je § 242 daňového řádu speciální právní normou vůči obecným ustanovením insolvenčního zákona, a to ještě pouze v situacích, které nepovedou ke zvýhodnění správce daně jako věřitele nad rámec insolvenčního zákona. Nyní posuzovaná situace však vede právě k takovému nepřipustnému zvýhodnění, jak bylo uvedeno výše, a nadto § 324 odst. 3 insolvenčního zákona na rozdíl od rozšířeným senátem posuzovaného § 140 insolvenčního zákona nepředstavuje obecnou úpravu insolvenčního řízení. Ustanovení § 140 insolvenčního zákona se týká veškerých řízení po rozhodnutí o úpadku. Ustanovení § 324 odst. 3 daného zákona pak konkrétně reguluje pouze jeden z možných způsobů řešení úpadku (reorganizaci) a ve své podstatě představuje speciální rozšíření zákazů zápočtů uvedených v § 140 odst. 3 insolvenčního zákona týkající se pouze reorganizace (viz § 140 odst. 4 insolvenčního zákona a KOZÁK, Jan a kol. Insolvenční zákon: komentář. Praha: Wolters Kluwer, dostupný v systému ASPI). Z uvedeného plyne, že pravidlo o speciálnosti (přednosti) § 242 odst. 2 daňového řádu před obecnými ustanoveními insolvenčního zákona v nyní projednávané věci nelze uplatnit. Je naopak namístě věc posoudit ve shodě se stěžovatelem tak, že § 324 odst. 3 insolvenčního zákona je normou speciální k normě obsažené v § 242 odst. 2 daňového řádu. Jako norma speciální pak má aplikace § 324 odst. 3 insolvenčního zákona (v situacích, na které dopadá) přednost před aplikací § 242 odst. 2 daňového řádu.“

[19] Nejvyšší správní soud neshledal v nyní posuzované věci důvod odchýlit se od těchto svých závěrů, jimž právní názor zastávaný krajským soudem odpovídá. Nelze tedy než uzavřít, že krajský soud správně vyložil relevantní právní úpravu, a to i přesto, že o věci rozhodoval ještě před vydáním citované judikatury Nejvyššího správního soudu, jež správnost jeho závěrů následně potvrdila.

IV.

Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, od účastníka, který ve věci úspěch neměl. Úspěšný žalobce ovšem netvrdil, že by mu v řízení o kasační stížnosti vznikly jakékoliv náklady, přičemž ani ze spisu Nejvyššího správního soudu nejsou žádné takové náklady patrné, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

[22] Osobě zúčastněné na řízení Nejvyšší správní soud neuložil v řízení o kasační stížnosti žádnou povinnost, s jejímž plněním by jí vznikl dle § 60 odst. 5 ve spojení s § 120 s. ř. s. nárok na náhradu takto vynaložených nákladů.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. července 2021

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu