



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců

Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **FRIGOPRIMA spol. s r.o.**  
sídlem K Vápence 602, Mikulov  
jednající insolvenčním správcem Indra-Šebesta v.o.s.  
sídlem Čechyňská 16, Brno  
zastoupený Mgr. Petrem Houžvičkou, advokátem  
sídlem Jana Palacha 8, Břeclav

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**  
sídlem nám. Svobody 4, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.4.2020, č.j. 1437496/20/3008-00030-711289,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 6.4.2020, č.j. 1437496/20/3008-00030-711289, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 21 097 Kč k rukám Mgr. Petra Houžvičky, advokáta, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

### Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 6.4.2020, č.j. 1437496/20/3008-00030-711289, kterým žalovaný podle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), zamítl námitku žalobce ze dne 10.3.2020 proti úkonu správce daně při placení daní, a to proti nevrácení neoprávněně vymožené daně. Žalovaný své rozhodnutí zdůvodnil tím, že částky vymožené na základě zajišťovacích příkazů převedl podle § 154 odst. 4 ve spojení s § 168 odst. 4 daňového řádu na osobní daňový účet žalobce na úhradu nedoplatků daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zajištěné zajišťovacími příkazy, a tudíž žádný přeplatek vzniklý na základě daňové exekuce zajišťovacích příkazů, který by byl žalovaný povinen poukázat ve prospěch majetkové podstaty, žalobci nevznikl. S tím žalobce nesouhlasí.

#### I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že postup žalovaného se opírá o nesprávný a izolovaný výklad daňového řádu, který nerespektuje zásady plynoucí z § 5 písm. b) a d) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“).
3. Podle žalobce představuje jakékoli převedení plnění náležejícího daňovému subjektu v rukách správce daně na úhradu některé z daní zápočet, a proto je nutné respektovat závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 7.4.2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, z něhož plyne, že výjimky ze zásady rovnosti účastníků v insolvenčním řízení mohou být zákonodárcem určeny výjimečně a musí být formulovány explicitně. Podmínky započtení pak upravuje § 140 odst. 3 insolvenčního zákona, který se podle žalobce vztahuje i na nyní posuzovanou věc.
4. Podrobnou argumentací žalobce zdůvodňuje, že žalovaný po rozhodnutí o úpadku nebyl oprávněn postupovat podle daňového řádu a převést získané plnění na úhradu doměřené daně; v době užití vymoženého plnění platila pravidla úpadkového práva.
5. Žalobce má dále za to, že v daňové exekuci bylo plnění vymoženo na žalobci neoprávněně. Rovněž akcentuje, že nelze dovozovat jakkoli zvýšenou ochranu pro stát v pozici vlastníka reprezentovaného správcem daně; tu žalobce odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1.9.2016, č.j. 10 Afs 208/2015-36, či ze dne 21.4.2016, č.j. 7 Afs 261/2015-18, č. 3416/2016 Sb. NSS. Podle žalobce je rovněž sporná ústavnost pravidla obsaženého v § 242 odst. 2 daňového řádu.
6. Žalobce zdůrazňuje, že zajišťovací příkazy byly v průběhu insolvenčního řízení zrušeny zdejší soudem; žalobce k tomu odkazuje na zásadu, že nikdo nemůže těžit z protiprávního stavu a ponechat si plnění, které neoprávněně získal.
7. Z uvedených důvodů rozvinutých v replice k vyjádření žalovaného žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

## II. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí. Poukazuje na to, že v případě převodu zajištěné částky z depozitního účtu dle § 150 odst. 4 daňového řádu je podle žalovaného možné za stanovených podmínek aplikovat § 242 odst. 2 daňového řádu.
9. Pokud jde odkaz žalobce na nález Ústavního soudu I. ÚS 544/02, ten se týkal již zrušeného zákona č. 328/1991 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31.12.2010, a již zrušeného zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění účinném do 31.12.2007. V citovaném nálezu Ústavní soud neshledal rozdíl mezi vratitelným přeplatkem a běžným přeplatkem právě z důvodu neexistence konkrétní právní úpravy obdobné dnešnímu § 242 odst. 2 daňového řádu, který představuje ve smyslu nálezu Ústavního soudu explicitní, ústavně konformní a obhajitelné pravidlo, což žalobce pomíjí.
10. Podle žalovaného není účelem § 242 odst. 2 daňového řádu poskytnout správci daně výhody v insolvenčním řízení. Zásada rovnosti neboli zásada *pari passu*, akcentovaná žalobcem, má podle žalovaného interpretační význam, avšak § 242 odst. 2 daňového řádu více výkladů nepřipouští, neboť explicitně umožňuje uspokojovat pohledávky i mimo insolvenční řízení (představuje v tomto ohledu *lex specialis*).
11. Žalovaný dále zdůrazňuje, že v době zápočtu pohledávky nebyl povinen předmětnou pohledávku přihlásit do insolvenčního řízení; uvedená podmínka byla dovozena judikaturou až po roce 2016. Zároveň s ohledem na jednoznačné pravidlo obsažené v § 242 odst. 2 daňového řádu byl žalovaný povinen podle něj postupovat; není tedy pravdou, že by těžil ze svého protiprávního jednání. Svoji argumentaci žalovaný rozvinul v duplice k replice žalobce.
12. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

## III. Posouzení věci

13. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
14. Žalobce dne 10.3.2020 podal u žalovaného písemnost označenou jako „výzva k vyplacení vymoženého plnění do majetkové podstaty“, v níž namítal, že žalovaný měl na osobní daňový účet zaevidovat přeplatek ve výši 1 139 875,58 Kč. Tento požadavek žalobce odůvodnil mimo jiné tím, že v důsledku zrušení zajišťovacích příkazů správce daně provedl neoprávněnou zajišťovací exekuci a získal tím neoprávněně finanční prostředky; tyto prostředky požaduje žalobce vrátit.
15. O uvedené žádosti žalovaný rozhodl rozhodnutím o námitce ve smyslu § 159 daňového řádu; z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že na výzvu žalobce ze dne 10.3.2022 žalovaný nahlížel jako na námitku proti nevrácení neoprávněně vymožené daně, resp. nevrácení vratitelného přeplatku. Podle žalovaného žádný takový přeplatek, který by měl žalobci vrátit (do majetkové podstaty), nevznikl. Ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2017, č.j. 4 Afs 119/2017-106, č. 3644/2017 Sb. NSS, lze soudní ochranu proti takovému postupu správce daně (žalovaného) poskytnout na základě

žaloby proti rozhodnutí o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 2 daňového řádu nebo proti rozhodnutí o námitkách podle § 159 odst. 3 téhož zákona. Tento závěr lze podle zdejšího soudu bezpochyby vztáhnout i na námitku, že určitá částka evidovaná správcem daně na osobním účtu daňového subjektu měla být zahrnuta do majetkové podstaty dlužníka (žalobce) pro účely insolvenčního řízení a že neměla být prioritně použita (započtena) správcem daně na úhradu konkrétní daňové pohledávky.

16. Zdejší soud proto napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
17. Mezi účastníky řízení je sporu pouze o otázku právní, neboť o skutkových okolnostech, zejména o časové souslednosti jednotlivých kroků žalovaného a žalobce, které jsou pro posouzení sporné právní otázky podstatné, není sporu. Předně není sporu o tom, že rozsudkem zdejšího soudu ze dne 18.10.2017, č.j. 62 Af 119/2015-462, potvrzeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu dne 19.12.2018, č.j. 9 Afs 330/2017-60, byly zrušeny zajišťovací příkazy na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období **únor 2012 až červenec 2014**, vydané dne 22.7.2015, na jejichž základě byla provedena daňová exekuce majetku žalobce, kterou byla vymožena částka ve výši 1 139 875,58 Kč. Rozhodnutím Krajského soudu v Brně o úpadku ze dne **21.10.2015**, č.j. KSBR 47 INS 21129/2015-A-20, byl zjištěn úpadek žalobce, následně byly dne **18.11.2015** vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2012 až červenec 2014, které byly napadeny odvoláním. Dne **21.1.2016** proběhlo přezkumné jednání v rámci insolvenčního řízení (v jehož rámci žalovaný přihlásil 75 dílčích pohledávek); téhož dne bylo řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům zastaveno a dodatečné platební výměry nabyly právní moci (§ 243 odst. 2 daňového řádu).
18. Žalovaný dále ve vyjádření k žalobě uvádí, že částky vymožené na základě zajišťovacích příkazů na daň z přidané hodnoty týkající se zdaňovacích období únor 2012 až červenec 2014, převedl na úhradu „následně stanovených daňových povinností zajištěných daní“ dne 22.7.2015, 24.7.2015, 31.7.2015, 7.8.2015, 3.8.2015, 31.7.2015, 5.8.2015, 18.8.2015.
19. Z relevantní právní úpravy účinné ke dni rozhodnutí o úpadku žalobce plynou následující pravidla.
20. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu může správce daně vydat zajišťovací příkaz, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu **dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.** Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.
21. Podle § 150 odst. 1 daňového řádu se na **debetní** straně osobních daňových účtů evidují předpisy a odpisy daní, včetně jejich případných oprav, jakož i odpisy nedoplatků.
22. Podle § 150 odst. 2 daňového řádu jsou platby a vratky jsou evidovány na **kreditní** straně osobních daňových účtů. Podkladem pro evidenci jsou doklady poskytovatelů platebních služeb, provozovatelů poštovních služeb, popřípadě další doklady o provedení platby. Vratky se mohou uskutečnit jen na základě vydaných platebních dokladů.

23. Podle § 150 odst. 3 daňového řádu nedobytný nedoplatek se eviduje v oddělené části pro evidenci nedobytných nedoplateků osobního daňového účtu.
24. Podle § 150 odst. 4 daňového řádu **se částky na zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň přijímají a evidují na osobním depozitním účtu daňového subjektu. Ke dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu se převede zajištěná částka ve výši potřebné k úhradě zajištěné daně z osobního depozitního účtu na příslušný osobní daňový účet daňového subjektu.**
25. Podle § 150 odst. 5 daňového řádu se částky vymožené jednotlivými způsoby vymáhání se přijímají a evidují na osobním depozitním účtu daňového subjektu. Vymožené částky převede správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu s datem platby evidovaným na osobním depozitním účtu. Je-li **částka na osobním depozitním účtu předmětem rozvrhového řízení**, převádějí se určené částky podle pravomocného rozhodnutí správce daně o rozvrhu nebo na základě **pravomocného usnesení soudu o výsledku rozvrhového řízení.**
26. Podle § 154 daňového řádu je **přeplatek** částka, o kterou úhrn plateb a vratek **na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu** (odst. 1). 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 (odst. 2). Jsou-li nedoplatky evidovány na více osobních daňových účtech, upřednostní správce daně při převodu přeplatku na jiný osobní daňový účet úhradu nákladů řízení a zbylý přeplatek použije na úhradu nedoplateků postupně podle jednotlivých skupin uvedených v § 152 odst. 1 bez ohledu na to, na jakém osobním daňovém účtu se nacházejí (odst. 3). Přeplatek se použije i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, vyžádá-li si ho správce daně tak, aby žádost došla správci daně, u něhož je evidován přeplatek, ještě před vystavením příkazu k jeho vrácení, nejpozději však do dne, kdy uplyne lhůta stanovená pro jeho vrácení. K žádosti se připojí výkaz nedoplateků, které mají být přeplatkem uhrazeny; pokud se požadavek uplatní prostřednictvím propojených informačních systémů, stačí předložit výkaz nedoplateků dodatečně do 30 dnů od uplatnění požadavku na úhradu nedoplateků prostřednictvím těchto systémů. Žádosti se vyhová i v případě, že přeplatek vznikne do 30 dnů ode dne vyžádání. Bylo-li správci daně doručeno více žádostí, provede se úhrada v pořadí, v jakém správci daně žádosti došly. Úhrada nedoplateků evidovaných u správce daně, u něhož je evidován přeplatek, má přednost (odst. 4). **O převedení přeplatku podle odstavců 2 a 4, jehož výše přesahuje částku 1 000 Kč, se daňový subjekt vyrozumí.** Za den úhrady nedoplatku převodem přeplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku; jinak den vzniku nedoplatku (odst. 5).
27. Podle § 5 insolvenčního zákona spočívá insolvenční řízení zejména na těchto zásadách: 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.**

28. Podle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona 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.
29. Podle § 140 odst. 3 insolvenčního zákona není započtení podle odstavce 2 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.
30. Podle § 205 odst. 1 insolvenčního zákona jestliže insolvenční návrh podal dlužník, náleží do majetkové podstaty majetek, který dlužníkovi patřil k okamžiku, kdy nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, jakož i majetek, který dlužník nabyt v průběhu insolvenčního řízení.
31. Podle § 242 odst. 1 daňového řádu, ve znění ke dni rozhodnutí o úpadku žalobce, jsou daňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, pohledávky za majetkovou podstatou.
32. První otázkou, kterou je třeba zodpovědět, je otázka kvalifikace pohledávek žalovaného na DPH, vůči nimž žalovaný uplatnil „započtení“ na základě § 150 odst. 4 daňového řádu.
33. Podle zdejšího soudu dodatečné platební výměry na DPH vydané dne 18.11.2015 nemohou ve smyslu rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15.10.2020, č.j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, představovat, s ohledem na to, že daňové povinnosti z nich plynoucí se týkají zdaňovacího období únor 2012 až červenec 2014 (tedy zdaňovacích období před rozhodnutím o úpadku ze dne 21.10.2015), pohledávky za majetkovou podstatou. Na základě platebních výměrů vydaných dne 18.11.2015 po rozhodnutí o úpadku ze dne 21.10.2015 tedy bylo rozhodnuto o daňových pohledávkách správce daně, které nebylo možné uspokojit v režimu pohledávek za majetkovou podstatou (a ani mimo insolvenční řízení dle § 170 insolvenčního zákona). „*Insolvenční zákon musí na pohledávky za majetkovou podstatou a na pohledávky jiné než za majetkovou podstatou pohlížet tak, že okamžik jejich „vzniku“ pro účely tohoto zákona má být postaven na pokud možno jednotné logice a navzájem srovnatelných kritériích v rámci celé škály těchto pohledávek, bez ohledu na jejich povahu a podstatu. Speciální procesní režim, jak jej upravují daňový řád, rozpočtová pravidla či případně jiné podobné zákony z oblasti veřejného práva, tedy sám o sobě nesmí být důvodem k tomu, aby okamžik „vzniku“ pohledávky posouval do budoucnosti oproti tomu okamžiku, v němž lze spatřovat její hmotněprávní základ. Takový posun by totiž stát nebo jiné veřejnoprávní subjekty jako věřitele speciálním způsobem zvýhodnil, což je, jak výše vyloženo, zásadně ústavně nepřípustné. „Výstupy“ procesů (postupů a řízení) podle daňového řádu, rozpočtových pravidel či jiných podobných zákonů z oblasti veřejného práva totiž vznikají za běžných okolností s výrazným časovým odstupem od okamžiku, kdy se dovrší hmotněprávní základ povinnosti konkretizované tímto „výstupem“. Důsledek by byl takový, že závazky*

*dlužníka v oblasti veřejného práva, jež po hmotněprávní stránce unikly před rozhodnutím o úpadku, by se kvůli dlouho trvajícím procedurám podle zmíněných zákonů „přesunuly“ do doby po rozhodnutí o úpadku, takže by z nich byly touto cestou „vytvořeny“ pohledávky za majetkovou podstatou. To by významně narušovalo ve prospěch státu či jiných věřitelů těchto veřejnoprávních pohledávek rovnost věřitelů dlužníka a bylo by v rozporu s ústavním požadavkem stejného zákonného obsahu a ochrany vlastnického práva. To nelze připustit. ... Dlužník v insolvenci je obrazně řečeno dvojediná bytost – jedna jeho část se vztahuje k době „před“ rozhodnutím o úpadku, druhá k době „po“ rozhodnutí o úpadku. Ta část, jež je „po“ rozhodnutí o úpadku, má jediný účel, a sice zajistit správu majetku, jenž zbyl po části „před“ rozhodnutím o úpadku, tak aby výtěžek zpeněžení tohoto majetku mohl být nakonec poměrně rozdělen mezi věřitele. Část „po“ rozhodnutí o úpadku nesmí být majetkově vysávána některým z věřitelů (například státem) tak, že ten by si v důsledku svého zvýhodněného postavení plynoucího ze zvláštních procesních úprav, jimiž se řídí rozhodování o jeho pohledávkách vůči dlužníku, zajistil „započtení“ svých pohledávek hmotněprávně vzniklých v době „před“ rozhodnutím o úpadku proti nárokům, které má dlužníková část „po“ rozhodnutí o úpadku vůči němu. Čínská zeď mezi oběma částmi bytosti dlužníka v insolvenci má být pokud možno neprostupná.“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15.10.2020, č.j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS).*

34. Dalším hlediskem pro posouzení věci je významná odlišnost charakteru exekuce nařizované dle vykonatelného zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu (a plnění takto vymoženého) od „standardní“ situace, v níž je exekucním titulem vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně; ve své podstatě jde o nástroj charakteru zajišťovacího opatření. Účelem zajišťovacích příkazů není vyměření daňového dluhu (jinými slovy ani stanovení daňové povinnosti), nýbrž zajištění vybrání daňového dluhu v případě ohrožení (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28.4.2022, č.j. 2 Afs 338/2018-50). Pokud by byly zajišťovací příkazy z jakéhokoli důvodu zrušeny, odpadly by exekucní tituly, na základě nichž byly exekucní příkazy vydány.
35. Zdejší soud však má na rozdíl od žalobce za to, že samotná skutečnost, že zajišťovací příkazy ze dne 22.7.2015 byly zdejším soudem dne 18.10.2017 zrušeny, je z hlediska posouzení klíčové sporné právní otázky **ve výsledku nepodstatná** (tato skutečnost souvisí s jinými důsledky, kupř. otázkou náhrady škody, úroku z protiprávního jednání správce daně apod., které však nejsou meritem této věci.).
36. Touto spornou právní otázkou je, jak byl žalovaný povinen ke dni rozhodnutí o úpadku naložit s částkou vymoženou na zajištění DPH evidovanou dle § 150 odst. 4 daňového řádu, jinými slovy, jestli šlo o platbu použitelnou (započitatelnou) na úhradu daňových povinností dle dodatečných platebních výměrů ze dne 18.11.2015, nebo o částku, kterou měl vydat do majetkové podstaty žalobce coby dlužníka.
37. Z daňového řádu plyne jednoznačné pravidlo, že dokud nebyl platební výměr vydán, nelze zajištění vymožené na základě zajišťovacích příkazů považovat za splnění daňové povinnosti, ale ve smyslu § 150 odst. 4 daňového řádu je nutno ji zaevidovat jako specifickou platbu na dosud nestanovenou daň. Ze žádného ustanovení daňového řádu rovněž neplyne, a to i s ohledem na zcela specifické adresně (účelově) určené použití této platby, potřeba nahlížet na tuto částku jako na „přeplatek“ ve smyslu daňového řádu, způsobilý k eventuálnímu „započtení“, jak bude ještě níže rozvedeno.

38. Z uvedeného plyne, že na základě zajišťovacích příkazů vymožená částka byla ke dni rozhodnutí o úpadku platbou evidovanou na účtu daňového subjektu vedeného smyslu § 150 odst. 4 daňového řádu. Pokud jde o konstrukci žalovaného uvedenou ve vyjádření k žalobě, že tuto částku převedl na úhradu „následně stanovených“ daňových povinností zajištěných daní dne 22.7.2015, 24.7.2015, 31.7.2015, 7.8.2015, 3.8.2015, 31.7.2015, 5.8.2015, 18.8.2015, tak k ní zdejší soud uvádí, že z výše citovaných pravidel daňového řádu jednoznačně plyne, že teoreticky nejdříve až v okamžiku stanovení daně z přidané hodnoty týkající se zdaňovacích období únor 2012 až červenec 2014 by mohla být zajištěná částka převedena ve výši potřebné k úhradě zajištěné daně z osobního depozitního účtu na příslušný osobní daňový účet žalobce (nebylo-li by zahájeno insolvenční řízení).
39. Podle § 242 odst. 2 daňového řádu 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.**
40. Pokud jde o pravidlo obsažené v § 242 odst. 3 daňového řádu, že přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou, to se na nyní posuzovanou skutkovou situaci, která se netýká žádné pohledávky za majetkovou podstatou, nevztahuje.
41. Zbývá tedy posoudit, zda (a jak) se měl změnit postup správce daně (žalovaného) ve vztahu k zajištěné částce v důsledku rozhodnutí o úpadku žalobce, k němuž došlo dne 21.10.2015, na rozdíl od standardní situace, kdy by k rozhodnutí o úpadku nedošlo.
42. Podle zdejšího soudu se okamžikem rozhodnutí o úpadku účelově vymožená částka na zajištění DPH za zdaňovací období únor 2012 až červenec 2014 stává částkou, s níž musí být zacházeno primárně podle pravidel insolvenčního zákona, přičemž veškerá pravidla daňového řádu, která nepředstavují explicitně *lex specialis* k insolvenčnímu zákonu, ve vztahu k částce vymožené na zajištění daní v intencích závěrů rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15.10.2020, č.j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, „ztrácejí svou moc“. *„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 (v)lastnické 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 zvýhodněné pohledávky. Zejména je zcela nepřijatelné 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 nepřijatelnému 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 nepřijatelně zvýhodněn správce daně jako věřitel.“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15.10.2020, č.j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, zvýrazněno zdejšími soudem).*

43. Pravidlo obsažené v § 242 odst. 2 daňového řádu se týká pouze a výslovně „přeplatku vzniklého na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku“. Pod tento pojem podle zdejšího soudu nelze podřadit správcem daně evidovanou částku odpovídající zajištění (§ 154 odst. 1 daňového řádu); takto nelze obsah pojmu „přeplatek“ pro účely insolvenčního řízení rozšiřovat, neboť by tím došlo k vychýlení se z pravidel insolvenčního zákona. Přestože došlo k vydání dodatečných platebních výměrů na DPH, která byla zajištěna částkou vymoženou na základě zajišťovacích příkazů, tak po rozhodnutí o úpadku žalobce nebylo možné ze žádného zákonného pravidla dovodit, že na daňové pohledávky žalovaného, o které jde v nyní posuzované věci, lze započíst předmětné zajištění. Správce daně by totiž po rozhodnutí o úpadku byl takovým postupem zvýhodněn širěji, než mu daňový řád umožňuje.
44. Podle zdejšího soudu částka (plnění) vymožená na základě zajišťovacích příkazů, která se nachází na osobním debetním účtu daňového subjektu a je do stanovení daně účelově vázána, není totéž co **přeplatek vzniklý na základě daňových povinností**, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, neboť vůbec nenaplnuje pojem přeplatku ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu, jak již bylo výše zdůrazněno; nenaplnuje ani základní zákonem stanovené definiční znaky a podmínky vzniku přeplatku. Tato částka pak ovšem náleží do majetkové podstaty dlužníka (žalobce) a správce daně (žalovaný) byl povinen tuto částku do majetkové podstaty vydat. Zdejší soud tudíž souhlasí s jádrem žalobcovy argumentace v tom, že běžnému věřiteli je

započtení zapovězeno až do nabytí splatnosti jeho pohledávky, nicméně žalovaný (správce daně) v tomto případě zvýhodněně na svoji pohledávku (na DPH za zdaňovací období únor 2012 až červenec 2014) provedl zápočet ze zajištěné částky, aniž by mu pro to právní řád dával jakékoli oprávnění; § 242 odst. 2 daňového řádu, který zakotvuje výjimečné oprávnění správce daně uspokojit prostřednictvím přeplatku do určitého okamžiku ty daňové pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou zvláštní formou započtení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.9.2016, č.j. 10 Afs 208/2015-36), na nyní posuzovanou věc nedopadá. Tím spíše pak takové oprávnění správce daně nelze dovozovat z § 150 odst. 4 daňového řádu, jak argumentuje žalovaný v duplice ze dne 5.11.2020. Se zajištěnou částkou je tak třeba nakládat v souladu se zásadami ve smyslu § 5 insolvenčního zákona, jež se následně promítají v úpravě průběhu insolvenčního řízení.

45. Závěry žalovaného, jimiž odůvodnil napadené rozhodnutí a které jej vedly k zamítnutí námítky žalobce ze dne 10.3.2020, jsou tak nesprávné a nezákonné.
46. Doplnuje-li žalobce žalobní argumentaci tak, že žalovaný ani řádně své daňové pohledávky (tu má žalobce na mysli zřejmě pohledávky na DPH za zdaňovací období únor 2012 až červenec 2014) v rámci insolvenčního řízení nepřihlásil, tak tu se jedná o námítku, kterou je výsostně oprávněn posoudit pouze insolvenční soud. Pro rozhodnutí správního soudu, pokud jde o rozhodnutí o námítce žalobce směřující proti úkonu žalovaného (jakým způsobem žalovaný naložil se zajištěnou částkou na debetním osobním účtu žalobce po rozhodnutí o úpadku žalobce), je tato okolnost bezvýznamná.
47. S ohledem na výše uvedené zdejší soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V něm je žalovaný vázán závazným právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

#### IV. Náklady řízení

48. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále náklady právního zastoupení za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci a příprava zastoupení, žaloba, replika k vyjádření žalovaného, účast při jednání soudu), společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč, dále s náhradou cestovného (vozidlem RZ X s průměrnou spotřebou 7,1 l/100 km, jak plyne z kopie technického průkazu) k jednání soudu dne 16.6.2022 z Břeclavi do Brna a zpět v celkové vzdálenosti 120 km ve výši 956 Kč a s náhradou za promeškaný čas za čtyři započaté půlhodiny ve výši 400 Kč (to vše podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 4 a § 14 advokátního tarifu, § 157 a § 158 zákoníku práce a vyhlášky č. 511/2021 Sb.) Celkem tedy náklady činí 21 097 Kč, včetně DPH, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb. K zaplacení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 16. června 2022

David Raus v.r.  
předseda senátua