



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Sylvie Šiškeové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **Mgr. Miroslav Sládek**, se sídlem Heršpická 800/6, Brno, jako insolvenčního správce společnosti CITO Praha s. r. o., se sídlem Hornoměřcholupská 130/8, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 319/28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2022, č. j. 665525/22/2000-11452-501591, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 10. 2022, č. j. 14 Af 9/2022-24,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podstatou sporu v projednávané věci je otázka, zda lze částku vybranou správcem daně na základě zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, užít na úhradu doměřené daně v průběhu insolvenčního řízení.

[2] Žalovaný vydal dne 30. 8. 2018 tři zajišťovací příkazy, jimiž uložil společnosti CITO Praha s. r. o. (daňový subjekt) povinnost složit k zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň částku 2 596 597 Kč. Následně žalovaný vydal exekuční příkazy a tato částka byla daňovou exekucí zcela vymožena ke dni 11. 1. 2019. Odvolací finanční ředitelství odvolání daňového subjektu zamítlo a potvrdilo zajišťovací příkazy.

[3] Dne 16. 10. 2019 vydal žalovaný tři dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty v celkové výši 2 596 597 Kč. Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 15. 4. 2020 bylo rozhodnuto o úpadku daňového subjektu a prohlášení konkurzu. Odvolací finanční ředitelství zamítlo odvolání daňového subjektu a potvrdilo dodatečné platební výměry rozhodnutím, které nabylo právní moci dne 13. 5. 2020. Částku 2 596 597 Kč převedl žalovaný na úhradu doměřené daně ke dni 2. 7. 2020.

[4] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 7. 10. 2021 zrušil zajišťovací příkazy a rozhodnutí o odvolání proti nim. Dne 3. 11. 2021 vyzval žalobce žalovaného, aby částku 2 596 597 Kč uhradil na účet majetkové podstaty daňového subjektu.

[5] Ve vyjádření ze dne 1. 12. 2021 žalovaný uvedl, že částku zaslat nelze, neboť byla užita podle § 242 odst. 2 daňového řádu na úhradu doměřené daně. Žalobce se bránil námitkou, kterou žalovaný zamítl dne 11. 4. 2022. Žalobce podal proti rozhodnutí o námitce žalobou k Městskému soudu v Praze, který rozsudkem označeným v záhlaví toto rozhodnutí zrušil.

[6] Městský soud dospěl k závěru, že žalovaný spornou částku nesprávně kvalifikoval jako přeplatek, ačkoli nesplňovala jeho legální definici. Šlo o specifickou platbu na nestanovenou daň, k níž dlužník neztratil vlastnické právo, pouze právo dispoziční. Jelikož daň nebyla pravomocně stanovena před rozhodnutím o úpadku, nemohl žalovaný částku převést na úhradu daně a byl povinen ji odevzdat do majetkové podstaty.

II. Kasační stížnost

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“).

[8] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti uznal, že na vymoženou částku nelze pohlížet jako na přeplatek ve smyslu § 154 daňového řádu. Proto nelze na daný případ užít ani § 242 odst. 2 daňového řádu. Pravomocným stanovením daně však podle § 168 odst. 4 daňového řádu zaniká účinnost zajišťovacích příkazů a zajištěná částka se převede na úhradu daně. Nejde tedy o převod přeplatku, ale převod zajištěné částky ve smyslu § 150 odst. 4 daňového řádu. Ani zrušení zajišťovacích příkazů soudem na tom nic nemění, neboť v době převodu částek byly zajišťovací příkazy platné a účinné.

[9] Stěžovatel uvádí, že podle § 208 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), do majetkové podstaty nepatří též majetek, se kterým lze podle zvláštního právního předpisu naložit pouze způsobem, k němuž byl určen. Odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2022, č. j. 62 Af 28/2020-98, v němž soud uvádí, že částka vymožená na základě zajišťovacích příkazů je účelově vázaná.

[10] Finanční prostředky získané z úhrady zajišťovacího příkazu jsou alokovány zvlášť na depozitním účtu správce daně a mají jednoznačné účelové určení. Z § 208 insolvenčního zákona lze dovodit, že z prostředků na depozitním účtu správce daně se nejprve uspokojí daňové pohledávky včetně příslušenství. Taková platba nemůže mít na majetkovou

pokračování

podstatu negativní vliv, neboť je s majetkem naloženo pouze způsobem, k němuž byl určen. Takový majetek je z majetkové podstaty vyloučen.

[11] Stěžovatel následně po více než sedmi měsících zaslal soudu dodatečné doplnění kasační stížnosti, v němž uvedl, že podle § 242 odst. 2 daňového řádu se za majetek daňového subjektu pro účely insolvenčního řízení považuje pouze vratitelný přeplatek. I na osobním depozitním účtu může vzniknout přeplatek. V projednávaném případě vznikl pravomocným stanovením daně a byl převeden na úhradu nedoplatku na dani ještě před přezkumným jednáním. Ke vzniku vratitelného přeplatku, který by náležel do majetkové podstaty, tedy nedošlo. Ustanovení § 242 odst. 2 daňového řádu hovoří o přeplatku vzniklém na základě daňových povinností, což je širší pojem než přeplatek na dani.

[12] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je projednatelná, není však důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud (NSS) se nejprve zabýval přípustností kasačních námitek. Jelikož stěžovatel podal blanketní kasační stížnost, vztahuje se na něj omezení podle § 106 odst. 3 věty druhé s. ř. s. Rozšířit důvody kasační stížnosti tedy stěžovatel mohl pouze ve lhůtě jednoho měsíce ode dne, kdy jej NSS vyzval k doplnění kasační stížnosti. Usnesení s takovou výzvou bylo stěžovateli doručeno dne 3. 11. 2022. První doplnění kasační stížnosti zaslal stěžovatel dne 2. 12. 2022, druhé až dne 18. 7. 2023. Kasační námitky uplatněné ve druhém doplnění kasační stížnosti jsou tedy opožděné. NSS k nim nebude přihlížet a posoudí tedy pouze kasační námitky, které stěžovatel uplatnil v prvním doplnění kasační stížnosti.

[15] Stěžovatel tvrdí, že částka vybraná na základě zajišťovacího příkazu nespadá do majetkové podstaty podle § 208 insolvenčního zákona a může být použita pouze k účelu, k němuž je vázána – tedy k uhrazení daně podle § 150 odst. 4, respektive § 168 odst. 4 daňového řádu.

[16] NSS připomíná ústavní východiska, jež ovládají vztah daňového a insolvenčního řízení. Podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod má vlastnické právo všech vlastníků stejný zákonný obsah a ochranu. Neodůvodněné zvýhodňování státu jako vlastníka, které mu přiznává privilegované postavení oproti ostatním věřitelům, je s touto ústavní kautelou v rozporu (nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, bod 28, či ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, bod 55). Případné zvýhodnění správců daně při uspokojování jejich pohledávek musí být formulováno explicitně, ústavně konformně a musí být obhajitelné (nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02). Totožně nahlíží na otázku uspokojování daňových pohledávek v insolvenčním řízení i NSS (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, bod 33).

[17] V citovaném rozsudku se rozšířený senát vyjádřil i ke vztahu insolvenčního zákona a daňového řádu. Zákonodárce může pro určité typy pohledávek zavést zvláštní procesní pravidla reflektující zvláštní povahu těchto pohledávek či zvláštní způsob rozhodování o nich. Do této skupiny pravidel patří ta v § 242 až 245 daňového řádu, z nichž je jasné a nepochybné, že se vztahují na insolvenční situace. Tato pravidla jsou v případech, na něž dopadají, použitelná přednostně před odpovídajícími obecnými pravidly insolvenčního zákona (bod 35 rozsudku rozšířeného senátu). Ta ustanovení daňového řádu, z jejichž znění není patrné, že mají obsahovat zvláštní pravidla pro insolvenční situace, modifikovaná oproti pravidlům obecným, jež jsou zakotvena v insolvenčním zákoně, naopak nejsou v insolvenčních situacích použitelná (bod 36 rozsudku rozšířeného senátu).

[18] Stěžovatel odůvodňuje své oprávnění převést zajištěnou částku na úhradu daně odkazem na § 168 odst. 4 daňového řádu. Toto ustanovení náleží do druhé skupiny ustanovení vymezených výše. Zákonodárce nezamýšlel, aby toto ustanovení bylo speciální vůči insolvenčnímu zákonu. Aplikovatelnost § 242 odst. 2 daňového řádu naopak stěžovatel sám popírá. NSS uzavírá, že stěžovatel odůvodňuje své oprávnění převést v průběhu insolvenčního řízení zajištěnou částku na úhradu daně ustanovením, které není podle ustálené judikatury v takové situaci aplikovatelné.

[19] Ani ohledně údajného vynětí zajištěné částky z majetkové podstaty podle § 208 insolvenčního zákona se NSS neztotožňuje se stěžovatelovými námitkami. Jak uvádí judikatura insolvenčních soudů, toto ustanovení je nezbytné vykládat s ohledem na základní principy insolvenčního řízení restriktivně (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 3. 8. 2018, č. j. 104 VSPH 331/2020-124, bod 21). Do rozsahu § 208 insolvenčního zákona náleží především majetek, s nímž lze nakládat podle zvláštního zákona pouze v souladu se stanoveným účelem, přičemž jde zejména o veřejné prostředky poskytnuté dlužníku za určitým účelem, a finanční rezervy vytvářené za určitým účelem (srov. tentýž rozsudek Vrchního soudu v Praze, bod 23).

[20] Za finanční rezervy podle § 208 insolvenčního zákona jsou považovány například rezervy podle § 37a zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), či podle § 49 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a změně některých jiných zákonů, resp. nyní § 42 zákona č. 541/2020 Sb., o odpadech [viz Sedláček, D. § 208 [Dotace a další obdobný majetek vyloučený z důvodu jeho účelového určení]. In: Sprinz, P., Jirmásek, T., Řeháček, O., Vrba, M., Zoubek, H. a kol. Insolvenční zákon. 1. vydání (4. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023]. Nic však nenaznačuje tomu, že by § 208 insolvenčního zákona dopadal na zajištění daně.

[21] K závěru, že prostředky zajištěné na základě zajišťovacího příkazu je správce daně povinen vydat do konkurzní podstaty, naopak NSS dospěl za účinnosti dřívější právní úpravy (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 9 Afs 29/2010-61, č. 2491/2012 Sb. NSS) a tyto závěry opakoval i za účinnosti současného daňového řádu a insolvenčního zákona (rozsudek ze dne 31. 7. 2015, č. j. 8 As 130/2014-33, č. 3292/2015 Sb. NSS, body 18 a 19).

[22] Ačkoli tyto závěry částečně relativizoval rozsudek ze dne 27. 4. 2017, č. j. 9 Afs 190/2016-53 (srov. zejm. jeho bod 58), NSS v něm pouze dovodil, že povinnost vydat prostředky zajištěné na základě zajišťovacího příkazu nemá správce daně bez dalšího

pokračování

(bod 57). Pokud by však měla být důvodná stěžovatelova námitka, že zajištěná částka nespadá podle § 208 insolvenčního zákona do majetkové podstaty, neměl by správce daně povinnost prostředky do majetkové podstaty vydat vůbec. To však neodpovídá výše citované judikatuře.

[23] Stěžovatelovu argumentaci nepodporuje ani jeho odkaz na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 28/2020-98. Krajský soud sice skutečně v bodě 44 konstatuje, že částka vymožená na základě zajišťovacích příkazů je do stanovení daně účelově vázána, zároveň však v témže bodě uzavírá (v souladu s výše citovanou judikaturou), že tato částka náleží do majetkové podstaty dlužníka a správce daně je jí povinen do majetkové podstaty vydat. Krajský soud tedy zastává opačný právní názor než ten, který stěžovatel zamýšlel odkazem na jeho rozsudek podpořit. Ani s částí stěžovatelovy kasační argumentace týkající se vynětí dané částky z majetkové podstaty tedy NSS nesouhlasí.

[24] NSS dodává, že aplikovatelností § 242 odst. 2 daňového řádu na danou situaci se nezabýval, jelikož stěžovatel tuto námitku uplatnil opožděně. Naopak v rámci přípustných kasačních námitek stěžovatel použitelnost tohoto ustanovení výslovně popřel. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční a NSS není oprávněn ani povinen domýšlet argumenty za stěžovatele (např. rozsudek NSS z 3. 12. 2020, č. j. 7 Afs 251/2020-29, bod 11).

IV. Závěr a náklady řízení

[25] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[26] Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; toto právo naopak náleží úspěšnému žalobci (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Úspěšný žalobce ovšem netvrdil, že by mu v řízení o kasační stížnosti vznikly náklady a tato skutečnost neplyne ani ze soudního spisu. Proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 7. září 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu