



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Indra-Šebesta v.o.s.**, se sídlem Čechyňská 16, Brno, insolvenční správkyňe společnosti FRIGOPRIMA spol. s r.o., se sídlem K Vápence 602, Mikulov, zastoupená Mgr. Petrem Houžvičkou, advokátem se sídlem Jana Palacha 8, Břeclav, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.4.2020, čj. 1437496/20/3008-00030-711289, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2022, čj. 62 Af 28/2020-98,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **4 114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Petra Houžvičky, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] V červenci 2015 byly vydány vůči společnosti FRIGOPRIMA spol. s r.o. (dále jen „dlužnice“) zajišťovací příkazy na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2012 až červenec 2014. Na základě těchto příkazů byla provedena exekuce, kterou byla vymožena částka 1 139 875,58 Kč. Krajský soud v Brně dne 21. 10. 2015 rozhodl o úpadku dlužnice a ustanovil jí insolvenční správkyňi – žalobkyni. Měsíc poté byly vůči dlužnici vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2012 až červenec 2014. V lednu 2016 proběhlo přezkumné jednání v rámci insolvenčního řízení a

téhož dne nabyly dodatečné platební výměry právní moci. O více než rok později Krajský soud v Brně zajišťovací příkazy zrušil.

[2] Žalobkyně podala dne 10. 3. 2020 námitku proti úkonu správce daně při placení daní. Argumentovala, že vzhledem k tomu, že zajišťovací příkazy byly zrušeny, byla nezákonná i exekuce, která na jejich základě proběhla. Vymožené částky tedy tvoří přeplatek, který musí daňové orgány poukázat do majetkové podstaty dlužnice. Žalovaný námitku v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl. Žádný přeplatek podle něj nevznikl, neboť částky vymožené na základě zajišťovacích příkazů převedl na úhradu nedoplatků daně.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Brně. Ten v záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud poznamenává, že krajský soud za žalobkyni označil dlužnici, za níž měla jednat insolvenční správkyň. Avšak vzhledem k tomu, že insolvenční správce jedná svým jménem na účet dlužníka (§ 40 odst. 3 insolvenčního zákona) a v této věci podala žalobu žalobkyně jakožto insolvenční správkyň, byla ve skutečnosti žalobkyní insolvenční správkyň (která také v řízení vystupovala a udělila plnou moc advokátovi), nikoliv dlužnice. Nejvyšší správní soud proto za žalobkyni označil insolvenční správkyň.

[4] Krajský soud k povaze pohledávek dle dodatečných platebních výměrů uvedl, že se nemůže jednat o pohledávky za majetkovou podstatou. Co se týče zajištění, tak dokud nebyly vydány platební výměry, nemohlo zajištění představovat splnění daňové povinnosti. Dle § 150 odst. 4 daňového řádu se jednalo o specifickou platbu na dosud nestanovenou daň. Tato platba mohla být převedena na úhradu daňových povinností nejdříve okamžikem stanovení daně. To by však platilo, jen pokud by nebylo zahájeno insolvenční řízení. Vzhledem k tomu, že insolvenční řízení zahájeno bylo, je třeba dle rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 15. 10. 2020, čj. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, na věc použít primárně pravidla insolvenčního zákona. Výjimkou by byla ta ustanovení daňového řádu, která tvoří k insolvenčnímu zákonu zvláštní úpravu. Z těchto ustanovení je relevantní pouze § 242 odst. 2 daňového řádu. Ani toto ustanovení však použít nelze. Použije se totiž pouze na „přeplatek“ ve smyslu daňového řádu; částka vymožená na základě zajišťovacích příkazů definiční znaky přeplatku nenaplňuje. Proto tato částka náleží do majetkové podstaty dlužnice a žalovaný byl povinen ji do majetkové podstaty vydat.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítá, že krajský soud svou argumentaci vystavěl pouze na § 242 odst. 2 daňového řádu. Ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu však dle § 243 odst. 2 daňového řádu nabyl platební výměr právní moci. Dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, zaniká podle § 168 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Nejedná se tedy o převod přeplatku, ale o převod zajištěné částky na stanovenou daň podle daňového řádu. Na převod zajištěné částky na úhradu stanovené daně ve smyslu § 150 odst. 4 daňového řádu pak nelze pohlížet jako na započtení, neboť částka zajištěné daně není přeplatkem. Na uvedeném nic nemění ani to, že zajišťovací příkazy byly soudem zrušeny, neboť v době, kdy byly zajištěné částky převedeny, byly příkazy platné a účinné.

pokračování

[6] Dále poukazuje na § 208 insolvenčního zákona. Toto pravidlo je výjimkou ze širokého pojetí majetkové podstaty. Podle této výjimky je z majetkové podstaty vyloučen majetek, s nímž lze naložit pouze způsobem, k němuž byl určen. Smyslem zajišťovacího příkazu je vytvoření vykonatelného rozhodnutí – exekučního titulu – dříve, než je stanovena daň. Správci daně tedy tento institut poskytuje jistotu, že nebude ohrožen výběr daně v období, kdy bude samotná daň splatná, a tedy nebude ohrožen příjem veřejného rozpočtu. V případě, že je uhrazena jistina ze zajišťovacího příkazu, jsou zajištěné finanční prostředky deponovány (účelově vázány) na depozitním účtu správce daně do doby ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Finanční prostředky získané z úhrady zajišťovacího příkazu jsou tak podle stěžovatele alokovány zvláště na depozitním účtu správce daně (v daném případě stěžovatele) a nelze je směřovat s „běžnými“ prostředky alokovanými na osobním daňovém účtu daňového subjektu. Jedná se tedy o plnění s účelovým určením a z § 208 insolvenčního zákona ve spojení s § 168 odst. 4 daňového řádu plyne, že se z těchto prostředků uspokojí zajištěné daňové pohledávky.

[7] Žalobkyně ke kasační stížnosti uvedla, že se stěžovatel sice brání tomu, že by postup dle § 168 odst. 4 daňového řádu byl označen za zápočet, fakticky se o něj ale jedná. Zajištěné prostředky vedené na zvláštním depozitním účtu představují pohledávku daňového subjektu vůči správci daně. Zvláštní úprava v § 242 až § 245 daňového řádu má sice přednost před obecnou úpravou insolvenčního zákona, jedná se však o výjimky, které je nutno vyložit restriktivně. Žádná ze stanovených výjimek na řešenou situaci nedopadá.

[8] Zajišťovací příkaz je zajišťovacím institutem. Podle § 167 odst. 1 insolvenčního zákona se zajištění věřitelé uspokojují z výtěžku ze zpeněžení zajištění. Definice zajištěných věřitelů je v § 2 písm. g) insolvenčního zákona; tato definice zajišťovací příkazy neobsahuje. Jestliže zákonodárce nestanovil nakládání s výtěžkem zajišťovacího příkazu v rámci zvláštní úpravy v daňovém řádu ani takového věřitele nezařadil do okruhu zajištěných věřitelů, nelze restriktivním výkladem dospět k jinému závěru, než že takové prostředky náleží do majetkové podstaty.

[9] Stěžovatel odkazuje i na § 208 insolvenčního zákona, avšak ani toto ustanovení použít nelze. Důvodová zpráva k němu uvádí, že rozšiřování okruhu vyloučeného majetku z majetkové podstaty není namístě, protože by neúměrně klesala možnost uspokojení přihlášených věřitelů. Samotný § 208 insolvenčního zákona pak uvádí demonstrativně případy, na něž se použije. Tam patří například účelové dotace, majetek České národní banky svěřen do správy jiné osobě, majetek státu, a tak podobně. Zajišťovací příkaz má zajišťovací funkci. U takového institutu je účelové určení výtěžku jeho základní vlastností (podobně jako například u zástavního práva). Na rozdíl od majetku, na něž § 208 insolvenčního zákona odkazuje, je však výtěžek dosažený zajišťovacím příkazem ve zcela jiné kategorii, a to v kategorii majetku, jehož bylo dosaženo nedobrovolným plněním, resp. dokonce výkonem rozhodnutí či provedením exekuce. Naproti tomu demonstrativní výčet § 208 insolvenčního zákona odkazuje na dobrovolně svěřený majetek. Bylo-li by cílem zákonodárce, aby do takto účelově určeného majetku stojícího mimo majetkovou podstatu byly zahrnuty i případy nedobrovolně poskytovaného majetku, kam spadá zejména výkon rozhodnutí či exekuce, pak by tak učinil. Zákonodárce však k věci přistoupil opačným způsobem a § 140e insolvenčního zákona vyloučil, aby za účinků rozhodnutí o úpadku byla exekuce či výkon rozhodnutí zahájena a podle § 109 odst.1 písm. c) insolvenčního zákona

po zahájení insolvenčního řízení sice umožnil jejich zahájení, ale zakázal jejich provedení. Přitom nevyjímá žádný okruh takto vedených řízení či exekucí (například tedy řízení prováděná dle daňového řádu). V souladu s tím § 46 odst. 7 zákona č. 120/2001 Sb., exekučního řádu, ukládá povinnost vydat exekuci vymožené plnění insolvenčnímu správci, byť jsou tyto prostředky účelově určené na uspokojení pohledávky oprávněného. Občanský soudní řád sice takovou úpravu neobsahuje, jedná se však pouze o opomenutí zákonodárce. Restriktivní výklad § 208 insolvenčního zákona potvrdil i rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 29 ICdo 76/2017, který dovodil, že výtěžek dražby – byť je určen k vydání konkrétní osobě – pod dané ustanovení nespadá a náleží do majetkové podstaty dlužníka. Dalším rozdílem mezi výtěžkem zajišťovacího příkazu (jakož i výtěžkem exekuce) a majetkem dle § 208 insolvenčního zákona je to, že výtěžek ze zajišťovacího příkazu nemá v držení dlužník, ale správce daně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, k nimž přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Argumentace stěžovatele směřuje do dvou okruhů. V prvním okruhu stěžovatel namítá, že dle § 168 odst. 4 daňového řádu se stanovením daně převede zajištěná částka na úhradu této daně. Ve druhém okruhu pak poukazuje na § 208 insolvenčního zákona. Obdobnými argumenty se již Nejvyšší správní soud zabýval, a to v rozsudku ze dne 7. 9. 2023, čj. 2 Afs 256/2022-50, ve věci *Sládek*. V něm se s nimi neztotožnil. Pokud by chtěl nyní Nejvyšší správní soud zaujmout jiný právní názor, musel by věc postoupit rozšířenému senátu dle § 17 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se proto níže zabývá otázkou, zda je pro takový postup důvod.

[13] Co se prvního okruhu kasační argumentace týče, neshledal Nejvyšší správní soud důvod se od závěrů rozsudku ve věci *Sládek* odchýlit. Lze zopakovat, že dle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod mj. platí, že vlastnické právo *všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu*. Pro střet insolvenčního a daňového práva z tohoto ústavního pravidla plyne, že případné zvýhodnění státu (správce daně) jakožto věřitele při uspokojování jeho pohledávek musí být formulováno výslovně, ústavně konformně a musí být obhajitelné (náleží Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02). Na tomto ústavním základě rozšířený senát NSS v rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 4/2018 rozdělil ustanovení daňového řádu na dvě skupiny. Do první skupiny patří ta ustanovení, z nichž je jasné a nepochybné, že se vztahují na insolvenční situace (§ 242 až 244 daňového řádu); tato pravidla budou v insolvenčních situacích použitelná a budou mít přednost před obecnou úpravou v insolvenčním zákoně (bod 35 rozsudku rozšířeného senátu). Do druhé skupiny patří ta ustanovení, z jejichž znění není patrné, že mají obsahovat zvláštní pravidla pro insolvenční situace; tato pravidla nebudou v insolvenčních situacích použitelná (bod 36 rozsudku rozšířeného senátu). Stěžovatelem odkazovaný § 168 odst. 4 daňového řádu spadá do skupiny druhé, a jedná se tak o ustanovení, které nelze v insolvenční situaci použít. Tento závěr Nejvyšší správní soud dovodil již v rozsudku ve věci *Sládek* a nynější soud nemá důvod se od něj odchýlit. Stěžovatel pro odlišné posouzení žádné argumenty nepředkládá. Samotný

pokračování

odkaz na znění § 168 odst. 4 daňového řádu takovým argumentem není, protože dané ustanovení není formulováno jako zvláštní úprava pro insolvenční situace, a tedy jej nelze z uvedených důvodů na tyto situace použít. To stejné platí i pro § 150 odst. 4 daňového řádu, jehož obsah v relevantních částech § 168 odst. 4 daňového řádu odpovídá.

[14] Ani co se týče druhého okruhu kasační argumentace, neshledal Nejvyšší správní soud důvod se od závěrů rozsudku ve věci *Sládek* odchýlit. Platí totiž, že § 208 insolvenčního zákona je nutno vykládat restriktivně a nelze jej rozšířit na prostředky vymožené na základě zajišťovacího příkazu. Judikatura proto naopak dovozuje, že prostředky vymožené na základě zajišťovacího příkazu je správce daně povinen do majetkové podstaty dlužníka vydat (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2015, č. j. 8 As 130/2014-33, č. 3292/2015 Sb. NSS, body 18 a 19, podrobněji k této otázce viz rozsudek ve věci *Sládek*, body 21 a 22). Nad rámec těchto důvodů nyní soud považuje za vhodné doplnit i to, co k věci uvedla žalobkyně a s čímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Insolvenční zákon počítá s tím, že majetek tvořící zajištění náleží do majetkové podstaty [§ 2 písm. g) insolvenčního zákona]. Zajištění věřitelé se proto uspokojují v rámci insolvenčního řízení ze zpeněžení zajištění (§ 167 odst. 1 insolvenčního zákona). Na majetek tvořící zajištění proto obecně nedopadá § 208 insolvenčního zákona. Je sice pravdou, že zajišťovací příkaz není v § 2 písm. g) insolvenčního zákona uveden jako druh zajištění, které by představovalo zajištění podle insolvenčního zákona [výslovně rovněž viz Sprinz, P., Jirmásek, T., Řeháček, O., Vrba, M., Zoubek, H. a kol. Insolvenční zákon. Komentář. 1. vydání (4. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023, komentář k § 2]. Z této skutečnosti však nelze dovodit závěr, že by se z tohoto důvodu mělo (oproti ostatním druhům zajištění) jednat o majetek stojící mimo majetkovou podstatu dlužníka. Svou povahou totiž tento druh zajištění ostatním zajišťovacím institutům odpovídá. Pokud jej insolvenční zákon nezahrnul pod výčet zajištění, které mají to výsadní postavení, že představují zajištění i dle insolvenčního zákona, nelze tuto volbu insolvenčního zákona „obejít“ použitím § 208 insolvenčního zákona. Takový rozšiřující výklad neobstojí již s ohledem na výše odkazované pravidlo, podle něž musí být případné zvýhodnění správce daně jakožto věřitele v insolvenčním řízení formulováno výslovně. Rovněž by pak byl takový postup v rozporu s pokynem vykládat § 208 insolvenčního zákona restriktivně. Tento pokyn plyne jak z důvodové zprávy k insolvenčnímu zákonu, tak jej dovozuje judikatura Nejvyššího soudu (viz žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 6. 2019, sp. zn. 29 ICdo 76/2017). Nejvyšší správní soud tedy ani v tomto ohledu neshledává žádný důvod odchýlit se od závěrů vyslovených v rozsudku ve věci *Sládek*. Prostředky zajištěné na základě zajišťovacího příkazu náleží do majetkové podstaty dlužnice.

[15] Ani jednou argumentační linkou se tak stěžovateli nepodařilo závěry krajského soudu zpochybnit. Nejvyšší správní soud doplňuje, že se stěžovatelova argumentace (podobně jako ve věci *Sládek*) netýkala § 242 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel v kasační stížnosti naopak výslovně uvedl, že prostředky vymožené na základě zajišťovacího příkazu nejsou přeplatkem ve smyslu daňového řádu (čímž sám použití daného ustanovení vyloučil). Nejvyšší správní soud se proto výkladem § 242 odst. 2 daňového řádu ani v této věci nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Kasační stížnost není s ohledem na výše uvedené důvodná, a Nejvyšší správní soud ji proto dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[17] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalobkyně měla v řízení úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Její náklady tvoří předně odměna advokáta za jeden úkon právní služby spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Odměna činí v dané věci 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Dále zástupci žalobkyně náleží paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato částka o 21% sazbu této daně, tj. o 714 Kč. Celkem je tak stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4 114 Kč.

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

V Brně 15. března 2024

Milan Podhrázký
předseda senátu