



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: **JUDr. Ing. Lucie Kovářová**
IČO 01261657
sídlem Korunní 969/33, 120 00 Praha 2
insolvenční správce dlužnice
ERINOR s.r.o.
IČO 04608011
sídlem Na Neklaně 3232/36, 150 00 Praha 5
zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Kubátem, advokátem
sídlem Korunní 969/33, 120 00 Praha 2

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2022, č. j. 5555205/22/2000-11452-501591,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 5. 10. 2022, č. j. 5555205/22/2000-11452-501591, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen zaplatit** žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Kubáta, právního zástupce žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2022, č. j. 5555205/22/2000-11452-501591, kterým žalovaný zamítl námitku žalobkyně coby insolvenční správkyně daňového subjektu ERINOR s.r.o. proti vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 25. 2. 2022, č. j. 1474456/22/2005-80542-110120. Tímto vyrozuměním vyrozuměl Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5 („správce daně“) žalobkyni o převedení přeplatku na dani ve výši 226 535,75 Kč na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty.

II. Řízení předcházející podané žalobě a napadené rozhodnutí

2. Správce daně vydal na přelomu listopadu a prosince 2019 několik zajišťovacích příkazů, kterými společnost ERINOR s.r.o. uložil, aby zajistila složením jistoty úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2019 a květen až říjen 2019. Tuto jistotu společnost ERINOR s.r.o. dobrovolně nesložila, a proto správce daně vydal několik exekučních příkazů, na jejichž základě byla z bankovního účtu společnosti ERINOR s.r.o. na její osobní depozitní účet převedena částka 848 703,70 Kč. Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2019 a květen až říjen 2019 doměřil správce daně dodatečnými platebními výměry ze dne 6. 4. 2020, které nabyly právní moci 9. 2. 2022.
3. Dne 24. 9. 2021 bylo zahájeno insolvenční řízení společnosti ERINOR s.r.o. a o dva měsíce později byl zjištěn úpadek této společnosti, na její majetek prohlášen konkurs a insolvenční správkyní jmenována žalobkyně (usnesení Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2021, č. j. MSPH 98 INS 17607/2021-A-10).
4. Žalobkyně se z pozice insolvenční správkyně obrátila dne 26. 1. 2022 na správce daně s výzvou, aby správce daně vydal peněžní prostředky získané od společnosti ERINOR s.r.o. na základě zajišťovacích příkazů do majetkové podstaty insolvenčního řízení. Posléze rozhodlo Odvolací finanční ředitelství dne 7. 2. 2022, že se vydané zajišťovací příkazy ruší. Zrušení zajišťovacích příkazů zdůraznila žalobkyně v opakované výzvě ze dne 16. 2. 2022, kterou znovu vyzvala správce daně, aby finanční prostředky získané na základě zajišťovacích příkazů vydal na účet majetkové podstaty.
5. Přezkumné jednání se konalo dne 24. 2. 2022 a všechny přihlášené pohledávky, včetně pohledávek správce daně, na něm byly zjištěny. O den později, tj. 25. 2. 2022, vydal správce daně vyrozumění o převedení přeplatku s č. j. 1474456/22/2005-80542-110120, ve kterém společnost ERINOR s.r.o. vyrozuměl o převedení přeplatku na dani ve výši 226 535,75 Kč na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty vykázaného dne 18. 2. 2022 ve výši 251 057,80 Kč; přeplatek byl převeden se dnem úhrady 10. 2. 2022.
6. Proti tomuto vyrozumění podala žalobkyně námitku, kterou žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím. V odůvodnění vyšel z toho, že v insolvenčním řízení je po rozhodnutí o úpadku přípustné započtení vzájemných pohledávek, jestliže zákonné podmínky pro započtení byly splněny před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku (§ 140 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon). Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který je vůči insolvenčnímu zákonu *lex specialis*, stanoví v § 242 odst. 2, že se za majetek dlužníka pro potřeby insolvenčního řízení považuje pouze vratitelný přeplatek. Je jím tedy částka, která

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

zbude poté, co správce daně převede přeplatek na úhradu nedoplatku téhož dlužníka na jeho jiném osobním daňovém účtu, případně na úhradu nedoplatku u jiného správce daně. Převedení nevratitelného přeplatku však nelze zaměňovat se soukromoprávním institutem započtení.

7. Částka uhrazená na základě zajišťovacích příkazů má povahu jistoty a jedná se o účelově určenou částku, kterou nelze použít jinak než způsobem stanoveným v § 168 odst. 4 a 5 daňového řádu. Tato jistota nepřestává být majetkem daňového subjektu a okamžikem zahájení insolvenčního řízení majetek dlužníka podléhá režimu insolvenčního zákona. Majetek dlužníka musí být použit k co nejvyššímu a zásadně poměrnému uspokojení pohledávek dlužnických věřitelů. Věřitelé jsou povinni podle § 5 písm. d) insolvenčního zákona zdržet se jednání směřujícího k uspokojení svých pohledávek mimo insolvenční řízení, ledaže to dovoluje zákon. Tímto zákonem je daňový řád, podle jehož § 242 odst. 2 se přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání na přezkumném jednání. K tomu § 168 odst. 4 daňového řádu stanoví, že dojde-li k pravomocnému stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího pravomocného stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.
8. Započtení ve smyslu daňového řádu lze definovat jako použití přeplatku na úhradu nedoplatku. Jako přeplatek je z hlediska daňového řádu posuzována i složená jistota. Lze tedy uzavřít, že zajištěnou částku je nutné považovat za přeplatek, který lze daňovému subjektu vrátit pouze v případě, že je ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu vratitelným.
9. Na osobní depozitní účet společnosti ERINOR s.r.o. byla složena jistota před zahájením insolvenčního řízení. Následně správce daně dodatečně stanovil daňovou povinnost za období před dnem úpadku, kterou společnost ERINOR s.r.o. ke dni zjištění úpadku neuhradila. Daň byla pravomocně stanovena dne 9. 2. 2022, kdy se podle § 168 odst. 4 stala splatnou a rovněž zanikla účinnost zajišťovacích příkazů a zajištěná částka se měla převést na úhradu této daně.
10. Zajištěnou daň ve výši 226 535,75 Kč evidovanou na depozitním účtu společnosti ERINOR s.r.o. použil správce daně na částečnou úhradu splatného nedoplatku DPH za zdaňovací období červenec 2019, duben 2019, prosinec 2020, a to k datu připsání jednotlivých plateb na tento depozitní účet, tj. ke dni 5. 12. 2019, 10. 1. 2020 a 8. 6. 2020. Převedení přeplatků nastalo 18. 2. 2022, tj. před dnem konání přezkumného jednání.
11. Přeplatek na dani v období předcházejících den účinnosti rozhodnutí o úpadku tak nebyl vratitelný, protože správce daně současně evidoval nedoplatek téhož dlužníka na jiném jeho osobním daňovém účtu (dani z přidané hodnoty), a to rovněž za zdaňovací období předcházející účinnosti rozhodnutí o úpadku. Jelikož je podle § 242 odst. 2 daňového řádu pro potřeby insolvenčního řízení za majetek daňového subjektu považován pouze vratitelný přeplatek, nelze žalobkyni vyhovět.

III. Žaloba

12. Žalobkyně v podané žalobě navrhuje, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného i vyrozumění správce daně pro rozpor s právními předpisy a pro nesprávnost.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

13. Odvolací finanční ředitelství ve svém rozhodnutí ze dne 7. 2. 2022, kterým zrušilo zajišťovací příkazy, konstatovalo, že se příkazy staly neúčinnými z důvodu jejich nezákonnosti. Správce daně proto měl finanční prostředky zaplacené na základě těchto příkazů vydat do majetkové podstaty (i s úrokem), protože finanční prostředky mají pouze zajišťovací funkci. Přezkoumání splatných daňových pohledávek nastalo 24. 2. 2022, správce daně tak nemohl o den později započíst přeplatek na dani na daňové pohledávky, protože § 242 odst. 2 daňového řádu stanoví, že přeplatek se použije na úhradu splatných daňových pohledávek nejpozději do jejich přezkoumání.
14. Ústavními limity § 242 daňového řádu se zabýval rozšířený senát NSS ve svém rozsudku ze dne 15. 10. 2020, čj. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, kde konstatoval, že vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu, a proto je nepřípustné svévolně zvýhodnit pohledávky veřejnoprávní oproti pohledávkám soukromoprávním. Ačkoli je § 242 až 244 speciální vůči insolvenčnímu zákonu, je nutné je vykládat v souladu se smyslem a účelem insolvenčního zákona a s ohledem na popsané ústavní limity.
15. Všechny platby, které označil správce daně jako způsobilé k započtení, nelze považovat za přeplatek na základě daňových povinností vzniklých nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, neboť spadají až do období po dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, jedná se tedy o nakládání s majetkovou podstatou.
16. Zajišťovací příkazy měly charakter pouhých předstižných rozhodnutí založených na hypotetické úvaze, že bude doměřena daň. Samotné doměření nastalo až několik měsíců po provedení daňové exekuce i po rozhodnutí o úpadku. V případě zajištění (byť vynuceného daňovou exekucí) zůstávají zajištěné věci nadále majetkem subjektu poskytujícího zajištění, příjemce zajištění je pouze jejich držitelem.
17. Je nutné zdůraznit, že správce daně do insolvenčního řízení řádně přihlásil své pohledávky, které byly na přezkumném jednání zjištěny. Správce daně by se tedy měl uspokojovat stejně jako ostatní věřitelé – poměrně, nikoliv přednostně.

IV. Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasil s žalobou a navrhl její zamítnutí.
19. Žalovaný se nepovažuje za důvodnou námitku žalobkyně, že nebyl oprávněn započíst pohledávky 25. 2. 2022, tedy až den po přezkumném jednání. Vyrozumění o převedení přeplatku je pouze vyrozuměním, nikoliv rozhodnutím. Faktické převedení přeplatku nastalo již dne 18. 2. 2022 na základě platebních poukazů správce daně, tj. před přezkoumáním pohledávek.
20. Nad rámec žalobních námitek upozornil žalovaný na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 10. 2022, č. j. 14 Af 9/2022-24, který se zabýval skutkově podobnou věcí a rozhodnutí žalovaného o námitkách zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení, tento rozsudek je předmětem kasační stížnosti v řízení vedeném u NSS pod sp. zn. 2 Afs 256/2022. Žalovaný však nepovažuje právní názory městského soudu v tomto rozsudku za správné.
21. Podle městského soudu není částka na depozitním účtu přeplatkem, a proto ji správce daně nemohl převést na úhradu daně, pokud tato daň nebyla stanovena před rozhodnutím o úpadku. Pokud by však žalovaný přijal tento výklad, že částka na depozitním účtu není přeplatkem, nebylo by možné na tento případ aplikovat ani § 242 odst. 2 daňového řádu. V případě stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacích příkazů stanovena, by se

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

nejednalo o převod přeplatku, ale o převod zajištěné částky na stanovenou daň. Na tento převod nelze pohlížet jako na započtení, protože částka zajištěné daně není přeplatkem, a do doby zrušení zajišťovacího příkazu na ni nelze pohlížet jako na dluh, který by měl správce daně vůči daňovému subjektu.

22. Finanční prostředky zajištěné na základě zajišťovacího příkazu jsou účelově vázané na depozitním účtu a nelze je směřovat s běžnými prostředky na osobním daňovém účtu. Tento majetek je tedy vyloučen z majetkové podstaty podle § 208 insolvenčního zákona, tento názor podporuje i rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2022, č. j. 62 Af 28/2020-98.

V. Replika žalobkyně a další podání

23. Žalobkyně ve své replice považuje výklad § 208 insolvenčního zákona, který učinil žalovaný, za absurdní. Jako účelově vázaný je v § 208 chápán zcela jiný druh majetku (účelové dotace nebo návratné výpomoci), o kterém zvláštní zákon stanoví, že s ním lze naložit pouze způsobem, k němuž byl určen. Rovněž městský soud dospěl v rozsudku ze dne 10. 10. 2022, č. j. 14 Af 9/2022-24, na který odkazoval žalovaný, že převést peněžní prostředky na úhradu daně mohl správce daně pouze v případě, že by nebyl prohlášen úpadek daňového subjektu.
24. Ve svém dalším podání žalobkyně upozornila, že Nejvyšší správní soud již rozhodl o kasační stížnosti proti výše citovanému rozsudku městského soudu týkajícího se skutkově obdobné věci a kasační stížnost žalovaného zamítl (rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2023, č. j. 2 Afs 256/2022-50). V tomto rozsudku se NSS přiklonil k závěrům, které nyní zastává žalobkyně, a naopak odmítl právní závěry žalovaného, které zastává žalovaný i v tomto řízení. Městský soud by se měl nyní tímto názorem NSS řídit.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

25. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez nařízení ústního jednání, neboť žalobkyně i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas a soud ani neprováděl dokazování podle § 77 odst. 1 s. ř. s.
26. Žaloba je důvodná.
27. Jak upozornili oba účastníci řízení, skutkově totožným případem se již zabýval Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 10. 10. 2022, č. j. 14 Af 9/2022-24, kterým zrušil rozhodnutí žalovaného o námitkách a ve kterém se neztotožnil s argumentací žalovaného, která se shoduje s jeho argumentací v nynější věci. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl svým rozsudkem ze dne 7. 9. 2023, č. j. 2 Afs 256/2022-50, v němž rovněž nepřisvědčil právnímu názoru žalovaného. Se závěry tohoto rozsudku druhého senátu NSS později souhlasil osmý senát v rozsudku ze dne 15. 3. 2024, č. j. 8 Afs 157/2022-38, který přezkoumával rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2022, č. j. 62 Af 28/2020-98. Všechny čtyři zmíněné rozsudky se zabývaly stejným skutkovým stavem a takřka stejnými námitkami, jakými se musí soud zabývat i v nynější věci, městský soud proto nevidí důvod pro odchýlení se od názorů vyslovených v těchto rozsudcích. Městský soud si je ale zároveň vědom, že Krajský soud Brně za stejného skutkového stavu dospěl k opačným závěrům a

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

žalobu zamítl (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2023, č. j. 29 Af 118/2018-62) a následnou kasační stížnost NSS rovněž zamítl (rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2024, č. j. 9 Afs 123/2023-35). Nicméně NSS se v tomto rozsudku zabýval odlišnými kasačními námitkami, zejména otázkou stanovení splatnosti v dodatečných platebních výměrech.

28. Základním východiskem této kauzy je vztah daňového a insolvenčního řízení. Již čl. 11 odst. 1 věta druhá Listiny základních práv a svobod stanoví, že vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Toto ustanovení nalézá svůj odraz i v zásadách insolvenčního řízení stanovených v § 5 insolvenčního zákona. Podle něj spočívá insolvenční řízení mj. na těchto zásadách: 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 [§ 5 písm. a)]; věřitelé, kteří mají podle tohoto zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti [§ 5 písm. b)]; věřitelé jsou povinni zdržet se jednání, směřujícího k uspokojení jejich pohledávek mimo insolvenční řízení, ledaže to dovoluje zákon [§ 5 písm. d)].
29. Z citovaných ustanovení podle judikatury plyne, že pohledávky některých věřitelů nemohou být zásadně zvýhodněny oproti pohledávkám věřitelů ostatních (nález Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, bod 28, či nález ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, bod 55). Totožně nahlíží na rovné postavení věřitelů v insolvenčním řízení i rozšířený senát NSS (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, bod 33). V tomto rozsudku rozšířený senát dospěl k závěru, že 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).
30. Soud tedy shrnuje, že v případě rozporu insolvenčního zákona s daňovým řádem v době po zjištění úpadku lze upřednostnit daňový řád jen tam, kde jeho ustanovení explicitně stanoví speciální právní úpravu k insolvenčnímu zákonu, tj. že znění těchto ustanovení výslovně určují, že se vztahují na řešení úpadku.
31. V nyní řešeném případě vydal správce daně zajišťovací příkazy, na jejichž základě exekučně vymohl platby od společnosti ERINOR s.r.o. za účelem zajištění úhrady DPH, která dosud nebyla stanovena. Takto získané platby následně evidoval správce daně na osobním depozitním účtu daňového subjektu podle § 150 odst. 4 daňového řádu („Částky na zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň se 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.“). Tyto částky evidoval správce daně na depozitním účtu ještě v době zjištění úpadku společnosti ERINOR s.r.o. (tj. 24. 11. 2021), protože účinnost zajišťovacích příkazů zanikla až dne 9. 2. 2022.
32. Částky se z depozitního účtu nepřevedly podle § 168 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 („Dojde-li k pravomocnému stanovení daně, která nebyla v době vydání

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího pravomocného stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.“). Daň byla pravomocně stanovena rovněž až 9. 2. 2022, tedy až po zjištění úpadku dne 24. 11. 2022.

33. Pokud by se tedy přeplatek převedl na základě § 168 odst. 4 daňového řádu až po zjištění úpadku (což je fakticky započtení pohledávky), odporoval by tento postup § 140 odst. 2 věty první insolvenčního zákona, který upravuje započtení pohledávek po rozhodnutí o úpadku (*„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.“*), protože podmínky započtení byly splněny až po rozhodnutí o úpadku. Ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu přitom není vůči § 140 odst. 2 insolvenčního zákona *lex specialis*, neboť výslovně nestanoví zvláštní úpravu pro insolvenční řízení (k tomuto závěru viz již výše citovaný rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2024, č. j. 8 Afs 157/2022-38). Takovou zvláštní úpravou není ani § 150 odst. 4 daňového řádu.
34. Podle názoru žalovaného však byl správce daně oprávněn převést přeplatek podle § 242 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že *„pro potřeby insolvenčního řízení je 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.“* Toto ustanovení je *lex specialis* vůči insolvenčnímu zákonu. Žalovaný je názoru, že platbu nemohl vydat žalobkyni, protože nešlo o *„vratitelný přeplatek“*.
35. Otázkou, zda mohl žalovaný postupovat podle § 242 odst. 2 daňového řádu a platbu nevydat, se druhý senát NSS (v rozsudku ze dne 7. 9. 2023, č. j. 2 Afs 256/2022-50, viz výše bod 27) nezabýval, protože žalovaný coby stěžovatel v řízení o kasační stížnosti tuto námitku vznesl opožděně. Avšak sám žalovaný 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. Sám žalovaný, jakožto správní orgán rozhodující o právech a povinnostech, se tak k otázce použití § 242 odst. 2 daňového řádu staví nekonzistentně. Touto otázkou se nezabýval ani osmý senát NSS v rozsudku ze dne 15. 3. 2024, č. j. 8 Afs 157/2022-38, viz výše bod 27), kde rovněž Finanční úřad pro Jihomoravský kraj coby stěžovatel tuto námitku nevznesl, ale rovněž uvedl, že prostředky vymožené na základě zajišťovacího příkazu nejsou přeplatkem ve smyslu daňového řádu, čímž sám použití § 242 odst. 2 vyloučil.
36. Soud musí nyní posoudit, zda žalovaný správně kvalifikoval platbu zajištěnou na základě zajišťovacích příkazů jako přeplatek. Legální definice přeplatku je obsažena v § 154 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *„přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.“* Podle odst. 2 věty první a druhé téhož ustanovení *„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.“*
37. Přeplatek tedy vzniká na účtu osobním, nikoliv na účtu depozitním, na kterém správce daně platby evidoval (viz výše bod 31), a proto tato evidovaná platba nebyla přeplatkem, o kterém

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

hovoří § 242 odst. 2 daňového řádu. Správce daně s touto platbou tedy nemohl zacházet jako s přeplatkem a převést ji podle § 242 odst. 2 daňového řádu na úhradu daně, jestliže tato daň nebyla stanovena před rozhodnutím o úpadku. Toto převedení by bylo možné učinit pouze podle § 168 odst. 4 daňového řádu, který však není speciální úpravou vůči § 140 odst. 2 insolvenčního zákona, jak soud vysvětlil výše v bodě 33.

38. K tomuto závěru dospěl Městský soud v Praze již ve svém rozsudku ze dne 10. 10. 2022, č. j. 14 Af 9/2022-24. Žalovaný však s tímto závěrem nesouhlasí, protože v případě pravomocného stanovení daně zaniká podle § 168 odst. 4 daňového řádu účinnost zajišťovacích příkazů a zajištěná částka se převede na úhradu stanovené daně. Nejednalo by se tedy o převod přeplatku podle § 154 daňového řádu, ale o převod zajištěné částky na úhradu daně podle § 150 odst. 4 daňového řádu, na který nelze pohlížet jako na započtení.
39. Ani s touto námitkou se soud neztotožňuje. Sám žalovaný na str. 7 napadeného rozhodnutí uvádí, že částka zajištěná na základě zajišťovacího příkazu je stále majetkem daňového subjektu, správce daně k ní nabývá pouze dispoziční právo. Správce daně by tak při postupu podle § 150 odst. 4 daňového řádu (při převodu zajištěné částky na úhradu daně) v době po rozhodnutí o úpadku uspokojoval své nepřednostní pohledávky přednostně před ostatními, na roveň postavenými věřiteli v insolvenčním řízení, ačkoliv § 150 odst. 4 daňového řádu není vůči insolvenčnímu zákonu *lex specialis* a správce daně by k této částce nebyl ani v postavení zajištěného věřitele podle § 2 písm. g) insolvenčního zákona.
40. Souhlasit nelze ani s námitkou žalovaného, že platby zajištěné na depozitním účtu jsou majetkem vyloučeným z majetkové podstaty podle § 208 insolvenčního zákona (tento názor podle žalovaného podporuje i rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2022, č. j. 62 Af 28/2020-98). S touto námitkou se vypořádal již NSS v rozsudku ze dne 7. 9. 2023, č. j. 2 Afs 256/2022-50, a neshledal ji důvodnou.
41. Insolvenční zákon ve svém § 208 určuje, že *„nestanoví-li tento zákon jinak, do majetkové podstaty nepatří též majetek, se kterým lze podle zvláštního právního předpisu naložit pouze způsobem, k němuž byl určen, zejména účelové dotace a návratné výpomoci ze státního rozpočtu, z Národního fondu, z rozpočtu územního samosprávních celků nebo státního fondu, finanční rezervy vytvářené podle zvláštních právních předpisů, majetek České národní banky, který byl na základě zvláštních dohod svěřen do správy jiné osobě, zboží propuštěné celním úřadem k dočasnému použití a majetek státu v rozsahu stanoveném zvláštním právním předpisem.“* Podle judikatury insolvenčních soudů je nutné § 208 insolvenčního zákona 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 náleží především majetek, s nímž lze nakládat podle zvláštního zákona pouze v souladu se stanoveným účelem, jde zejména o veřejné prostředky poskytnuté dlužníku za určitým účelem a finanční rezervy vytvářené za určitým účelem (viz tentýž rozsudek Vrchního soudu v Praze, bod 23).
42. Nejvyšší správní soud v době účinnosti dřívější právní úpravy dospěl ve své judikatuře k závěru, že prostředky zajištěné na základě zajišťovacího příkazu je správce daně povinen vydat do konkurzní podstaty (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 9 Afs 29/2010-61, č. 2491/2012 Sb. NSS). Tento závěr posléze zopakoval i za účinnosti současného insolvenčního zákona a daňového řádu (rozsudek ze dne 31. 7. 2015, č. j. 8 As 130/2014-33, č. 3292/2015 Sb. NSS, body 18 a 19).
43. Platby zajištěné na depozitním účtu proto nejsou majetkem nepatřícím do majetkové podstaty podle § 208 insolvenčního zákona. Tento závěr nepodporuje ani rozsudek

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2022, č. j. 62 Af 28/2020-98, jak žalovaný tvrdí. Krajský soud v Brně sice v bodě 44 konstatuje, že částka vymožená na základě zajišťovacích příkazů je do stanovení daně účelově vázána, zároveň však v témže bodě uzavírá, 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 žalovaný zamýšlel odkazem na jeho rozsudek podpořit.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

44. Při řešení úpadkové situace dlužníka se spolu střetávají zájmy různých věřitelů, kteří mají v zásadě rovné postavení, ať už jsou jejich pohledávky soukromoprávní, či veřejnoprávní povahy. Proto měl v tomto případě insolvenční zákon přednost před daňovým řádem a správce daně nemohl po rozhodnutí o úpadku daňového subjektu převést částky zajištěné na základě zajišťovacích příkazů z osobního depozitního účtu na osobní daňový účet daňového subjektu za účelem úhrady daně. Správce daně by tak postupoval v rozporu s omezenými podmínkami pro započtení pohledávek v době po rozhodnutí o úpadku a pohledávky správce daně by byly nedůvodně upřednostněny před pohledávkami jiných věřitelů.
45. Zákonodárce sice obecně umožňuje správci daně, aby v době po rozhodnutí o úpadku použil na úhradu splatných daňových pohledávek přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, nicméně částka zajištěná na základě zajišťovacích příkazů není podle daňového řádu přeplatkem, a proto správce daně takto postupovat nemohl.
46. Soud závěrem shrnuje, že žalobní námitky shledal důvodnými a napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s.
47. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů účastník, který měl ve věci úspěch. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, jež sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a z nákladů zastoupení právním zástupcem. Jejich výši soud určil v souladu s vyhláškou Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).
48. Tyto náklady jsou tvořeny odměnou za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) sepsání žaloby, 3) replika, 4) další podání ve věci samé ze dne 14. 9. 2023 [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d)], a paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů (§ 13 odst. 4). K této částce je připočtena daň z přidané hodnoty, neboť právní zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem této daně. Soud přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení za repliku k vyjádření žalované, neboť jejím prostřednictvím žalobkyně věcně reagovala na argumentaci žalované v jejím vyjádření k žalobě, a dále za další podání ve věci samé ze dne 14. 9. 2023, protože jím žalobkyně účelně upozorňovala soud na judikatorní vývoj, jedná se tedy o důvodně vynaložený výdaj. Celkové náklady řízení tak činí 19 456 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 27. srpna 2024

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.,
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.