



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiného a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **Q group s. r. o.**, Riegrova 28, Olomouc, zastoupené insolvenční správkyň Horizont ISPL v. o. s., Koněvova 61, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, Lazická 22, Olomouc, proti rozhodnutí ze dne 6. 12. 2022, čj. 1924565/22/3101-51526-810329, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 5. 4. 2024, čj. 65 Af 5/2023-34,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 5. 4. 2024, čj. 65 Af 5/2023 - 34, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalobkyní je společnost v insolvenční. Úpadek žalobkyně byl insolvenčním soudem zjištěn v roce 2015; na její majetek byl prohlášen konkurs.

[2] V roce 2017 byla žalobkyni vyměřena daň za zdaňovací období roku 2016 – šlo o neuhrazené měsíční odvody sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti celkem ve výši 59 tisíc Kč. Tuto svou pohledávku správce daně uplatnil v insolvenčním řízení v únoru 2022. Následně byl žalobkyni platebním výměrem na DPH za zdaňovací období duben 2022 přiznán nadměrný odpočet ve výši zhruba 300 tisíc Kč (žalobkyně i její insolvenční správkyň jsou totiž plátkyněmi DPH; odměna správkyň vyplacená z majetku žalobkyně se zvýšila o DPH a žalobkyni současně vznikl nárok na odpočet daně). Insolvenční soud vydal v srpnu 2022 usnesení, kterým rozhodl o vypořádání pohledávek za majetkovou podstatou žalobkyně a pohledávek, které jim jsou postaveny na roveň (*dále budou obě tyto skupiny zjednodušeně označovány jen jako „pohledávky*

za podstatou“). Podle tohoto usnesení (tzv. kvazirozvrhu) měla být pohledávka správce daně uhrazena do výše jen zhruba 20 tisíc Kč.

[3] V říjnu 2022 správce daně vyrozuměl žalobkyni (respektive její insolvenční správkyňu) o tom, že daňový přeplatek na DPH už dříve zčásti použil (co do 59 tisíc Kč) na úhradu daňového nedoplatku (zbývající část přeplatku poté žalobkyni vrátil, a to v červnu 2022). Proti tomuto vyrozumění podala insolvenční správkyňe námitku, kterou správce daně zamítl. Proti rozhodnutí správce daně (Finančního úřadu pro Olomoucký kraj) se žalobkyňe bránila u Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci. Uspěla.

[4] Krajský soud zrušil rozhodnutí o námitce i samotné vyrozumění o převedení přeplatku. Podle krajského soudu zde nelze uplatnit ustanovení § 242 odst. 3 daňového řádu, které upravuje započtení daňového přeplatku na nedoplatek, vznikly-li oba po rozhodnutí o úpadku. Majetková situace žalobkyňe totiž neumožňuje uspokojit všechny pohledávky za podstatou, a insolvenční soud proto závazně určil, v jakém pořadí či poměru mají být tyto pohledávky uspokojeny (vydal kvazirozvrh). Ve věci je tedy potřeba přednostně použít § 305 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenčního zákona, respektive řídit se kvazirozvrhem, který zmíněné ustanovení konkretizuje. Daňové započtení zvýhodňuje – nad rámec vydaného kvazirozvrhu – správce daně oproti jiným věřitelům s pohledávkami za podstatou, a je proto ústavně nepřipustné.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal správce daně (Finanční úřad pro Olomoucký kraj) kasační stížnost. Zdůrazňuje, že k převedení daňového přeplatku, který vznikl po rozhodnutí o úpadku, na daňový nedoplatek vzniklý rovněž až po rozhodnutí o úpadku dochází ze zákona (na základě § 242 odst. 3 daňového řádu). Děje se tak tedy mimo insolvenční řízení – a teprve vratitelný přeplatek (případný kladný výsledek vypořádání přeplatku) se stává součástí majetkové podstaty a vstupuje do insolvenčního řízení (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, čj. 7 Afs 261/2015 - 18, č. 3416/2016 Sb. NSS). Insolvenční zákon se ve věci nepoužije, ustanovení § 242 odst. 3 daňového řádu má před ním aplikační přednost. Ostatně § 305 insolvenčního zákona, jehož přednostní použití vyžaduje krajský soud, se vztahuje až na dosud neuspokojené pohledávky za podstatou; pohledávka, o níž ve věci jde, však byla zákonným způsobem (započtením) uhrazena.

[6] Žalobkyňe ve vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na to, že ustanovení § 242 se sice použije přednostně před obecnými pravidly insolvenčního zákona, ale je ho třeba vykládat v souladu se smyslem a účelem insolvenčního zákona. Nelze tedy připustit zvýhodnění správce daně oproti jiným věřitelům se stejným nebo obdobným postavením (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 15. 10. 2020, čj. 9 Afs 4/2018 - 65, č. 4119/2021 Sb. NSS). Majetková podstata žalobkyňe neumožňovala uspokojení všech pohledávek za podstatou; proto měly být tyto pohledávky uspokojeny ve stanoveném pořadí, respektive poměrně.

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Pohledávky uspokojované v insolvenčním řízení, ve kterém je úpadek dlužníka řešen konkursem, lze rozdělit – zjednodušeně řečeno – na pohledávky obvyčejné a pohledávky za podstatou. Pohledávky za podstatou (*zcela přesně: pohledávky za majetkovou podstatou*

pokračování

dlužníka a pohledávky, které jsou jim postaveny na roven) se uspokojují kdykoli po rozhodnutí o úpadku, a to v plné výši (§ 168 odst. 3 a § 169 odst. 3 insolvenčního zákona). Obyčejné pohledávky se uspokojují až po nich, tedy z toho, co z dlužníkovy majetkové podstaty (respektive jejího zpeněžení) zbylo, a to poměrně vzhledem k jejich zjištěné výši (§ 306 odst. 3 insolvenčního zákona). V závěru zpeněžení majetkové podstaty dlužníka předkládá insolvenční správce soudu zprávu, ve které uvede také přehled dosud neuspokojených pohledávek za podstatou (§ 302 insolvenčního zákona). Pokud výtěžek zpeněžení dlužníkovy majetkové podstaty nestačí k uspokojení všech takto uvedených pohledávek, uspokojí se pohledávky v určitém pořadí a zbylé pak poměrně; pořadí takto uspokojovaných pohledávek za podstatou určuje § 305 odst. 2 insolvenčního zákona. Na základě tohoto ustanovení rozhoduje insolvenční soud o tzv. kvazirozvrhu – usnesením určuje, jakou částkou má být ta která pohledávka za podstatou uspokojena.

[9] Jednou z pohledávek za podstatou je i daň vzniklá po rozhodnutí o úpadku [§ 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona]. Přesněji řečeno je takovou pohledávkou daňová pohledávka mající původ v daňové povinnosti, která vznikla v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení (§ 242 odst. 1 daňového řádu). Podle § 242 odst. 3 daňového řádu lze na úhradu takové daňové pohledávky použít jen přeplatek mající původ v daňových povinnostech, které také vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. Na úhradu daňové pohledávky za podstatou naopak nelze použít přeplatek na daňové povinnosti vzniklé před rozhodnutím o úpadku.

[10] Popsaná úprava – rozdělení daňových přeplatků a nedoplatků na ty vzniklé před rozhodnutím o úpadku a na ty vzniklé po něm – reaguje (také) na výhrady Ústavního soudu. Ten v minulosti zrušil ustanovení, podle kterého bylo nutné jakýkoli nadměrný odpočet DPH použít na úhradu všech (jakýchkoli) daňových pohledávek, a které tedy ze skupiny věřitelů s obyčejnými (tj. poměrně uspokojovanými) pohledávkami ústavně nepřipustně vydělovalo správce daně (náleze ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06). Současnou právní úpravou se Ústavní soud věcně nezabýval; obecně však i nadále platí, že zákonodárce může výslovně přiřknout správci daně v insolvenčním řízení výhodnější postavení, nezaloží-li tím ústavně neobhajitelnou nerovnost mezi věřiteli (Pl. ÚS 48/06, bod 21; a náleze ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02).

[11] Ani podle dosavadní judikatury NSS není pochyb o tom, že správce daně může (respektive musí) na úhradu svých pohledávek za podstatou použít přeplatek mající původ v daňových povinnostech, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. To platí jak v případě, že správce daně převede přeplatek na nedoplatek už před vydáním kvazirozvrhového usnesení podle § 305 odst. 2 insolvenčního zákona (7 Afs 261/2015, bod 20), tak i v případě, že o nevrácení části přeplatku rozhodne až po vydání kvazirozvrhu (rozsudek ze dne 17. 1. 2019, čj. 5 Afs 249/2016 - 18, body 15 a 21). K úhradě „po-úpadkového“ daňového nedoplatku se „po-úpadkový“ daňový přeplatek použije přímo ze zákona, teprve případná zbývající část přeplatku vstupuje do insolvenčního řízení. Započtení přitom nastává automaticky den po vzniku přeplatku, existuje-li v tu dobu nedoplatek (rozsudek ze dne 9. 1. 2025, čj. 6 Afs 291/2023 - 27, body 15 a 20).

[12] Právě shrnuté závěry dosavadní judikatury dopadají i na nynější věc a NSS nevidí důvod, proč by se od nich měl odchýlit. Ve věci není sporné, že jak daňový nedoplatek, tak i přeplatek, který správce daně použil k úhradě nedoplatku, měly původ v daňových

povinnostech, které vznikly po dni účinnosti rozhodnutí o úpadku. Započtení tedy proběhlo v souladu s výslovnou zákonnou úpravou obsaženou ve zvláštním ustanovení daňového řádu; toto ustanovení se použilo přednostně před obecnou úpravou obsaženou v insolvenčním zákoně. Do insolvenčního řízení nevstoupil přeplatek ve své původní výši: ještě předtím byl částečně započten na nedoplatek vzniklý rovněž po účinnosti rozhodnutí o úpadku. Přeplatek vznikl ještě před vydáním kvazirozvrhového usnesení, a byl proto hned automaticky použit na úhradu nedoplatku, ačkoli o převedení přeplatku vyrozuměl správce daně insolvenční správce žalobkyně až později. Tato okolnost ale není podstatná, protože správce daně by – s ohledem na zákon – mohl (musel) postupovat stejně kdykoli ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení. Ve věci nemůže být rozhodné usnesení vydané podle § 305 odst. 2 insolvenčního zákona: insolvenční soud v něm totiž vůbec nepočítá s tím, že správce daně bude postupovat podle zvláštní úpravy daňového řádu. Ustanovení § 242 odst. 3 daňového řádu se použije přednostně před insolvenčním zákonem, a proto správci daně v postupu podle něj nemůže zabránit ani usnesení, které bylo na základě insolvenčního zákona vydáno.

[13] Pro úplnost NSS reaguje ještě na tvrzení žalobkyně, že v její prospěch hovoří rozsudek rozšířeného senátu ve věci 9 Afs 4/2018. Není to pravda. Ve zmíněné věci se řešila poněkud jiná otázka, a to, zda výklad pojmu „daňová pohledávka“ pro účely použití § 242 daňového řádu hledat v daňovém řádu, či v insolvenčním zákoně. Rozšířený senát tehdy dospěl k závěru, že ve vztahu k insolvenčnímu zákonu jsou zvláštní úpravou jen některá ustanovení daňového řádu (ta, která se vůči obecné insolvenční úpravě zřetelně vymezují); v insolvenčním řízení se naopak neuplatní definice pojmu „daň“ upravená daňovým řádem. Proto jako daňovou pohledávku za podstatou nelze označit penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně: byť podle daňového řádu spadá penále pod pojem daň, podle insolvenčního zákona se z tohoto pojmu vyděluje, protože jde o zákonnou (tedy mimosmluvní) sankci. V nynější věci ovšem není sporu o tom, že daňový přeplatek i nedoplatek se týkaly vlastních daňových povinností (nikoli penále za jejich nesplnění).

[14] NSS shrnuje, že krajský soud zrušil, ač neměl, vyrozumění Finančního úřadu pro Olomoucký kraj o převedení přeplatku a rozhodnutí o námitkách proti tomuto vyrozumění. Napadený rozsudek nemohl obstát, protože v něm krajský soud finančnímu úřadu vyčetl postup, který byl v souladu s výslovnou zákonnou úpravou i judikaturou NSS. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem, který NSS v nynější věci vyslovil. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud.

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

V Brně dne 14. května 2025

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu