



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Veroniky Burianové a soudců Mgr. Aleše Smetanky a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: **Mgr. Viktor Švantner**, IČO 72015900
sídlem Mikulášská třída 455/9, 326 00 Plzeň
insolvenční správce dlužníka STEEN QOS s.r.o., IČO 27972941
sídlem Vojkovice 58, 362 73 Vojkovice nad Ohří

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Karlovarský kraj**
sídlem Krymská 2a, 360 01 Karlovy Vary

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2024, č. j. 346363/24/2401-50523-405351,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2024, č. j. 346363/24/2401-50523-405351, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 11. 2023, č. j. KSPL 54 INS 10139/2023-A-23, byl zjištěn úpadek dlužníka STEEN QOS s.r.o. (dále jen „*Dlužník*“), na majetek Dlužníka byl prohlášen konkurs a insolvenčním správcem byla ustanovena Insolvenční Project v.o.s. (dále jen „*původní insolvenční správce*“).
2. Žalovaný evidoval ke dni 11. 1. 2024 u Dlužníka jednak přeplatek na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 6 027 Kč (dále jen „*Přeplatek DPFO*“) a jednak nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 36 195 Kč (dále jen „*Nedoplatek DPH 1*“). Žalovaný podle § 154 odst. 2 daňového řádu vyrozuměl Dlužníka vyrozuměním ze dne 12. 1. 2024, č. j. 13249/24/2401-50523-405351 (dále jen „*Vyrozumění 1*“) o převedení Přeplatku DPFO na úhradu Nedoplatku na DPH 1 v částce 1 311 Kč se dnem úhrady 26. 4. 2023, v částce 2 431 Kč se dnem úhrady 26. 5. 2023 a v částce 2 285 Kč se dnem úhrady 26. 5. 2023.
3. Žalovaný evidoval ke dni 22. 1. 2024 u Dlužníka jednak přeplatek na odvodech za porušení rozpočtové kázně – Národní fond II ve výši 72 022 Kč (dále jen „*Přeplatek ODV*“) a jednak nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 29 087 Kč (dále jen „*Nedoplatek DPH 2*“) a nedoplatek na dani z nemovitých věcí ve výši 46 701 Kč (dále jen „*Nedoplatek NEM*“). Žalovaný podle § 154 odst. 2 daňového řádu vyrozuměl Dlužníka vyrozuměním ze dne 22. 1. 2024, č. j. 35602/24/2400-31472-403200 (dále jen „*Vyrozumění 2*“) o převedení Přeplatku ODV na úhradu Nedoplatku na DPH 2 v částce 5 992 Kč se dnem úhrady 26. 5. 2023, v částce 14 870 Kč se dnem úhrady 27. 6. 2023, v částce 752 Kč se dnem úhrady 26. 8. 2023, v částce 38 Kč se dnem úhrady 28. 11. 2023 a v částce 2 815 Kč se dnem úhrady 28. 12. 2023 a na úhradu Nedoplatku NEM v částce 22 548 Kč se dnem úhrady 1. 6. 2023, v částce 1 094 Kč se dnem úhrady 30. 9. 2023, v částce 510 Kč se dnem úhrady 24. 11. 2023 a v částce 22 549 Kč se dnem úhrady 1. 12. 2023.
4. Dne 23. 1. 2024 podal původní insolvenční správce žalovanému proti Vyrozumění 1 a Vyrozumění 2 námitku podle § 159 daňového řádu, již s odkazem na § 242 odst. 3 daňového řádu brojil proti převedení přeplatků vykázaných *po* zjištění úpadku Dlužníka na nedoplatky vzniklé *před* zjištěním úpadku Dlužníka. Tuto námitku zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 4. 2024, č. j. 346363/24/2401-50523-405351, podle § 159 odst. 3 daňového řádu (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), které žalobce napadl u zdejšího soudu žalobou podanou dne 24. 6. 2024.

II.

Žaloba a replika

5. Žalobce jako nynější insolvenční správce Dlužníka žalobou žádal, aby soud napadené rozhodnutí zrušil. Podle žalobce nebyl žalovaný oprávněn převést přeplatky dle Vyrozumění 1 a Vyrozumění 2. Žalobce svou žalobu odůvodnil tím, že institut převedení přeplatku se obsahově kryje s institutem započtení regulovaným v § 140 insolvenčního zákona, který má jako *lex specialis* přednost před daňovým řádem. Podle

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

§ 140 insolvenčního zákona musí být pro započtení po zjištění úpadku (24. 11. 2023), kdy byla vydána Vyrozumění 1 a Vyrozumění 2, splněny určité podmínky. Žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR publikovaná ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek č. R 63/2018 a R 92/2018, podle nichž u pohledávek za majetkovou podstatou a pohledávek postavených naroveň pohledávkám za majetkovou podstatou vyplývá nepřipustnost započtení zpravidla již z toho, že pohledávky nebyly přihlášeny do insolvenčního řízení (věřitel započitatelné pohledávky musí být přihlášeným věřitelem). Žalovaný v insolvenčním řízení Dlužníka přitom nedoplatky, na něž převedl přeplatky, nepřihlásil, tudíž je nebyl oprávněn po úpadku Dlužníka vůči nedoplatkům Dlužníka započíst. Žalobce v žalobě dodal, že žalovaným přihlášené pohledávky byly popřeny insolvenční správkyní co do pravosti a výše.

6. V replice ze dne 10. 8. 2024 žalobce uvedl, že žalovaným odkazovaný rozsudek sp. zn. 7 Afs 261/2015 na projednávanou věc nedopadá, protože řeší možnost úhrady přeplatku na daňové povinnosti (příjem majetkové podstaty) vzniklého po úpadku oproti existující pohledávce za majetkovou podstatou, když tyto obě vznikly až po rozhodnutí o úpadku, což není posuzovaný případ.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žalovaný s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí akcentoval, že žalobce v žalobě nevznášel žádnou námitku zpochybňující data vzniku předmětných přeplatků a nedoplatků či převedení přeplatků na nedoplatky. Žalovaný uvedl, že § 242 odst. 2 daňového řádu vymezuje pro potřeby insolvenčního řízení majetek daňového subjektu, jímž je pouze vratitelný přeplatek (zůstatek po převedení přeplatku na úhradu nedoplatku téhož dlužníka na jeho jiném osobním daňovém účtu, případně na úhradu nedoplatku u jiného správce daně). Přeplatek se tedy dostává do dispozice dlužníka až v případě, kdy je vratitelný (neexistují žádné nedoplatky, na které by mohl být v souladu se zákonem převeden). Předmětné přeplatky tedy nebyly pro potřeby insolvenčního řízení majetkem dlužníka. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, č. 3416/2016 Sb. NSS, a dodal, že se dopustil dílčí formulační nepřesnosti, když označil přeplatky za vratitelné. Žalovaný zdůraznil, že převedení přeplatku dle daňového řádu nelze z hlediska insolvenčního řízení zaměňovat se soukromoprávním institutem započtení. Veškeré přeplatky, které žalovaný evidoval na osobním daňovém účtu Dlužníka, vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, byly použity na úhradu splatných daňových pohledávek (nedoplatků) do jejich přezkoumání (přezkumné jednání se konalo dne 28. 2. 2024), které nebyly pohledávkami za majetkovou podstatou. Uvedl-li žalobce, že Vyrozumění 1 a Vyrozumění 2 byla vydána až v lednu 2024, neznamená to, že k převedení přeplatků na nedoplatky nedošlo v souladu jak s § 242 daňového řádu, tak i § 140 insolvenčního zákona. § 242 až 245 daňového řádu upravují vztah daňového řádu k insolvenčnímu řízení a zohledňují specifické postavení daňových pohledávek ve vztahu k obecné úpravě insolvenčního zákona.
8. V podání ze dne 6. 5. 2025 žalovaný zdůraznil, že neměl postupovat podle § 140 insolvenčního zákona, ale byl vázán jen §§ 242 až 245 daňového řádu, a že „nemohl přihlásit inkriminované pohledávky (pozn. nedoplatek na dani z přidané hodnoty a

nedoplatek na dani z nemovitých věcí) do insolvenčního řízení, neboť v příslušném okamžiku žádnou takovou pohledávku u dlužníka neevidoval“.

IV.

Rozhodnutí bez nařízení jednání

9. Vzhledem k tomu, že oba účastníci vyjádřili výslovný souhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (žalovaný v podání ze dne 2. 7. 2024 a žalobce v podání ze dne 10. 7. 2024), rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.

V.

Posouzení věci soudem

10. V souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Přezkumná činnost soudu dále respektovala dispoziční zásadu vyjádřenou v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 in fine a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, z jakých skutkových či právních důvodů je napadené rozhodnutí správního orgánu nezákonné. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. - takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
11. Soud předesílá, že aktivní procesní legitimace žalobce vyplývá z § 249 odst. 1 insolvenčního zákona, podle kterého je osobou oprávněnou k podání žaloby k vymožení nároku dlužníka, který se týká majetkové podstaty, po prohlášení konkurzu pouze insolvenční správce. Insolvenční správce je v daňových věcech, pokud tvrdí, že do majetkové podstaty měl být vrácen přeplatek, který žalovaný správce daně nezákonně převedl na úhradu nedoplatku, oprávněn podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2014, č. j. 9 Afs 7/2013-36).
12. Žaloba je důvodná.
13. § 153 odst. 1 daňového řádu stanoví, že nedoplatek je částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně.
14. § 154 odst. 1 daňového řádu stanoví, že 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.
15. § 154 odst. 2 věta první a druhá daňového řádu stanoví, že správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4 (*pozn. soudu: v odst. 4 jde o úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně*). 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

16. § 154 odst. 5 daňového řádu stanoví, že o převedení přeplatku podle odstavce 2, 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.
17. Díl 2 hlavy VII části třetí daňového řádu obsahuje speciální regulaci správy daní ve vztahu k insolvenčnímu řízení. Mimo jiné jde o § 242, který určuje, které pohledávky správce daně jsou *pohledávkami za majetkovou podstatou* ve smyslu insolvenčního zákona a co se považuje za *majetek dlužníka* ve smyslu insolvenčního zákona, to vše pro potřeby insolvenčního řízení.
18. Podle § 242 odst. 1 daňového řádu se za *pohledávky za majetkovou podstatou* považují daňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení.
19. Podle § 242 odst. 2 daňového řádu se za *majetek daňového subjektu* považuje 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.
20. § 173 odst. 1 věta první insolvenčního zákona stanoví, že věřitelé podávají přihlášky pohledávek u insolvenčního soudu od zahájení insolvenčního řízení až do uplynutí lhůty stanovené rozhodnutím o úpadku.
21. Podle § 190 odst. 1 insolvenčního zákona platí, že přezkoumání přihlášených pohledávek se děje, není-li způsobem řešení úpadku oddlužení, na přezkumném jednání nařízeném insolvenčním soudem.
22. Soud konstatuje, že daňový řád obsahuje v § 154 speciální úpravu způsobu zániku daňových pohledávek správce daně vůči daňovému subjektu tzv. převedením daňového přeplatku na daňový nedoplatek. Tato zvláštní právní úprava je pak ještě speciálně regulována v § 242 daňového řádu pro případ insolvenčního řízení daňového subjektu. Soud shrnuje popsanou právní úpravu tak, že byl-li v insolvenčním řízení u daňového subjektu s kladným saldem osobního daňového účtu (tedy s přeplatkem), který je v prodlení s úhradou daně (tedy s nedoplatkem), zjištěn úpadek, platí, zjednodušeně vyjádřeno, následující pravidla: Správce daně je oprávněn převést přeplatek na úhradu nedoplatku za kumulativního splnění čtyř podmínek:
 - i. přeplatek vznikl na základě daňových povinností, které vznikly *před* dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku,
 - ii. nedoplatek spočívá ve splatných daňových pohledávkách z titulu daňových povinností vzniklých *před* dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku,
 - iii. správce daně včas u insolvenčního soudu tyto splatné daňové pohledávky vůči daňovému subjektu přihlásí,
 - iv. k převodu přeplatku na nedoplatek přistoupí správce daně nejpozději do přezkoumání těchto svých pohledávek přihlášených v insolvenčním řízení daňového subjektu.

K úhradě (zániku) nedoplatku v takovém případě dochází dnem následujícím po dni *vzniku* přeplatku nebo nedoplatku podle toho, který z nich vznikl později (nikoli dnem

převodu přeplatku na nedoplatek). A jen ta část přeplatku nezaniklá takovým postupem se stane *vratitelným přeplatkem* a majetkem daňového subjektu.

23. V posuzované věci žalobce v žalobě nespороval závěry žalovaného uvedené v napadeném rozhodnutí, že žalovaným převedené přeplatky Dlužníka (Přeplatek DPFO a Přeplatek ODV) vznikly na základě daňových povinností Dlužníka vzniklých nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku Dlužníka. Žalobce nespороval ani to, že tyto přeplatky byly použity k úhradě nedoplatků Dlužníka (Nedoplatek na DPH 1, Nedoplatek DPH 2 a Nedoplatek NEM), kteréžto nedoplatky vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku Dlužníka. Žalobce tedy nepochybně naplnění prvních dvou podmínek pro převedení přeplatků Dlužníka na nedoplatky Dlužníka.
24. První žalobní bod, týkající se aplikační speciality § 140 insolvenčního zákona, nebyl důvodný.
25. Žalobce namítl, že postup žalovaného při převedení přeplatků Dlužníka na nedoplatky Dlužníka podle daňového řádu byl vyloučen speciální úpravou započtení po zjištění úpadku v § 140 insolvenčního zákona.
26. § 140 odst. 2 věta první insolvenčního zákona stanoví, že 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. Podle § 140 odst. 3 písm. a) insolvenčního zákona není započtení přípustné, jestliže se dlužníkův věřitel ohledně své započitatelné pohledávky nestal přihlášeným věřitelem.
27. Aplikační přednost speciální regulace správy daní ve vztahu k insolvenčnímu řízení vůči insolvenčnímu zákonu byla již vyřešena ustálenou judikaturou. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, č. 3416/2016 Sb. NSS, bod 13, konstatoval, že daňový řád je podle své důvodové zprávy vůči insolvenčnímu zákonu *lex specialis*. Proto je třeba používat též příslušná ustanovení daňového řádu (§ 242 až § 245), která upravují jeho vztah k insolvenčnímu řízení a která zohledňují specifické postavení daňových pohledávek ve vztahu k obecné úpravě insolvenčního zákona. V rozsudku ze dne 1. 9. 2016, č. j. 10 Afs 208/2015-36, bod 21, Nejvyšší správní soud potvrdil, že *„[d]aňový řád upravuje způsob nakládání s případným přeplatkem v ustanoveních § 242 odst. 2 a 3, které jsou zvláštními ustanoveními (lex specialis) k § 154 odst. 2 daňového řádu, obsahujícím tzv. test vratitelnosti. Zmíněný test je zvláštním druhem započtení, které je pro potřeby insolvenčního řízení modifikováno tak, aby nezakládalo neoprávněné zvýhodnění správce daně oproti ostatním věřitelům (srov. výše citovaný nálezn Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 48/06 a ustanovení § 140 odst. 2 a 3 insolvenčního zákona, obdobně omezujícího soukromoprávní započtení).“*
28. Problematikou kolize aplikace daňového řádu a insolvenčního zákona se zabýval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, bod 35, a dospěl k následujícím závěrům. Zásadně mají být pravidla uspokojování pohledávek, včetně pravidel pro „započtení“ pohledávek konkrétního věřitele za dlužníkem v insolvenční situaci proti věřitelovým závazkům vůči dlužníkovi, upravena pro insolvenční situace v insolvenčním zákoně (§ 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*

nepřípustnému 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.“

29. Právní argumentace žalobce, že postup správce daně při převedení přeplatků úpadce na nedoplatky úpadce podle daňového řádu je vyloučen speciálním § 140 insolvenčního zákona, tedy nebyla správná. V § 242 daňového řádu je totiž regulován postup správce daně při převedení přeplatku na nedoplatek daňového subjektu, obecně upravený v § 154 daňového řádu, pro případ, že je daňový subjekt v úpadku zjištěném v insolvenčním řízení. Tento závěr byl explicitně potvrzen výše popsanou judikaturou Nejvyššího správního soudu, kde kasační soud vysvětlil, že daňový řád mj. v § 242 upravuje svůj vztah k insolvenčnímu řízení a zohledňuje specifické postavení daňových pohledávek ve vztahu k obecné úpravě insolvenčního zákona. Obecná pravidla pro „započtení“ pohledávek konkrétního věřitele za dlužníkem v insolvenci proti věřitelovým závazkům vůči dlužníkovi v § 140 insolvenčního zákona neplatí, jsou-li splněny podmínky pro zvláštní procesní pravidla v § 242 daňového řádu. Pravidla stanovená daňovým řádem pro insolvenční řízení vedené u daňového subjektu upřesňují pravidla obecně zakotvená v insolvenčním zákoně a jsou proto *použitelná přednostně* před jim odpovídajícími obecnými pravidly insolvenčního zákona.
30. Žalobní námitka, že postup žalovaného při převedení přeplatků Dlužníka na nedoplatky Dlužníka podle daňového řádu byl vyloučen speciální úpravou započtení po zjištění úpadku v § 140 insolvenčního zákona, proto nebyla důvodná. Mezi § 242 daňového řádu a § 140 insolvenčního zákona platí vztah obecného a zvláštního předpisu právě obráceně, než tvrdí žalobce. Přednost má speciální úprava daňového řádu, nikoli (obecná) úprava insolvenčního zákona.
31. Odkázal-li žalobce na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2016, sp. zn. 29 Cdo 1430/2014, č. 63/2018 Sb. rozh. st., nešlo o odkaz přílehlavý. V tomto rozsudku totiž Nejvyšší soud vůbec neposuzoval podmínky aplikace a aplikační přednost § 242 daňového řádu ve vztahu k § 140 insolvenčního zákona a navíc zde řešil procesní situaci započítávání pohledávek v době účinnosti reorganizačního plánu (viz zejména právní věta a body 4 a 46 rozsudku). Též odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 29 ICdo 12/2015, č. 92/2018 Sb. rozh. st., nijak nebyl s to podpořit žalobní argumentaci, neboť v tomto rozsudku Nejvyšší soud v bodě 26 jen uvedl, že se v prve žalobcem odkazovaném rozsudku zabýval započtením v insolvenčních poměrech.
32. Soud se neshodl s tvrzením žalobce v replice, že se rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, č. 3416/2016 Sb. NSS, na posuzovanou věc nevztahuje. Závěry tohoto rozsudku na posuzovanou věc vliv mají (viz následná citace bodu 19 odkazovaného rozsudku). Rozsudek totiž řeší nejen možnost úhrady přeplatku na daňové povinnosti vzniklé po úpadku oproti pohledávce za majetkovou

podstatou (tedy obě vzniklé až po rozhodnutí o úpadku), ale i případ přeplatků a nedoplatků vzniklých do úpadku.

33. Soud však shledal důvodným druhý žalobní bod.
34. Žalobce namítl, že žalovaný nepřihlásil v insolvenčním řízení Dlužníka své pohledávky, na něž převedl přeplatky, tudíž je nebyl oprávněn po úpadku Dlužníka vůči nedoplatkům Dlužníka započíst. Žalovaný sice podal přihlášku pohledávky P10, ale v ní neuplatnil započtené pohledávky. Žalobce v žalobě dodal, že žalovaným přihlášené pohledávky byly popřeny insolvenční správkyní co do pravosti a výše.
35. Žalobní bod se tedy týkal třetí a čtvrté podmínky použití daňových pohledávek správce daně proti Dlužníkovi na úhradu daňových nedoplatků Dlužníka, stanovených v § 242 odst. 2 insolvenčního zákona. Žalobce totiž sporoval, že žalovaný u insolvenčního soudu nepřihlásil své splatné daňové pohledávky vůči Dlužníkovi, které použil k úhradě přeplatků Dlužníka. Implicitně z toho vyplývalo, že nepřihlásil-li žalovaný tyto pohledávky u insolvenčního soudu, nemohly být logicky v insolvenčním řízení ani přezkoumány.
36. Soud předesílá, že právní východisko, že podmínkou postupu podle § 242 odst. 2 insolvenčního zákona je přihláška v insolvenčním řízení, jíž správce daně vůči úpadci uplatní právě ty daňové pohledávky, které použije pro úhradu daňových nedoplatků úpadce, vyplývá nejen z daňového řádu, ale bylo explicitně potvrzeno i následující judikaturou Nejvyššího správního soudu.
37. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, č. 3416/2016 Sb. NSS, konstatoval, že za majetek daňového subjektu se pro potřeby insolvenčního řízení považuje pouze přeplatek, který je vratitelný (§ 242 odst. 2 věta první daňového řádu). *„Je jím tedy pouze částka, která zbude poté, co správce daně převede přeplatek na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, případně na úhradu nedoplatku u jiného správce daně (§ 154 odst. 2 a 4 daňového řádu). Převedení přeplatku na úhradu nedoplatků je však omezeno; pravidla se liší podle dne vzniku přeplatku. Přeplatek z daňových povinností vzniklých nejpozději dnem předcházejícím rozhodnutí o úpadku lze použít pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za podstatou. Jedná se tedy o pohledávky, které vznikly před rozhodnutím o úpadku a které musí správce daně uplatnit přihláškou pohledávky; pokud by je správce daně přihláškou neuplatnil, nemohl by na jejich úhradu přeplatek vůbec použít, neboť by tím obcházel insolvenční zákon a zjednával si lepší postavení než insolvenční věřitelé. Přeplatek z daňových povinností vzniklých v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku se použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou.“* (viz bod 19 citovaného rozsudku; zdůraznění přidáno zdejším soudem).
38. V rozsudku ze dne 1. 9. 2016, č. j. 10 Afs 208/2015-36, bod 21, Nejvyšší správní soud výslovně uvedl: *„Přeplatek tedy může být správcem daně použit k započtení pouze těch pohledávek, jež uplatnil přihláškou v insolvenčním řízení, přičemž toto započtení je časově omezeno okamžikem přezkoumání přihlášených pohledávek v přezkumném řízení.“*
39. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, dospěl k následujícím závěrům. Podle § 242 odst. 2 daňového řádu přeplatek, jehož základem je daň, jež jako platební povinnost hmotněprávně „vznikla“ před rozhodnutím o úpadku, je majetkem úpadce. Lze jej použít pro účely „započtení“ přeplatku proti nedoplatku jen tak, že nedoplatkem, který

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

„proti němu“ stojí, smí být daň, jež jako platební povinnost hmotněprávně „vznikla“ před rozhodnutím o úpadku, či její příslušenství. Možnost provedení onoho „započtení“ je časově omezena okamžikem přezkoumání dotyčných pohledávek (viz bod 67 citovaného rozsudku). *„Takto pojaté „započtení“ je co do svého přípustného rozsahu a pohledávek, které mohou být vzájemně započteny, srovnatelné se započtením za podmínek stanovených insolvenčním zákonem (viz zejména jeho § 140 odst. 2). Při výše popsaném výkladu jím stát jako věřitel není zvýhodněn na úkor ostatních věřitelů, a proto je v insolvenční situaci ústavně přípustné. „Technické“ provedení „započtení“ instituty daňového řádu (zejména pravidly o placení daní včetně již rozebíraného § 152 a násl.) upravujícími postup ohledně vratitelného přeplatku rovněž není samo o sobě ústavně problematické a je odrazem toho, že stát si za účelem správy daní vytvořil příslušné organizační a jiné podmínky (včetně nasazení komplexních informačních systémů), které tuto činnost umožňují provádět v potřebném značném rozsahu v reálném čase a za únosných provozních nákladů.“* (viz bod 69 citovaného rozsudku).

40. Soud shrnuje, že jednou ze zákonných (kumulativních) podmínek pro vznik oprávnění žalovaného převést daňový přeplatek Dlužníka na úhradu jeho daňového nedoplatku bylo přihlášení pohledávek z titulu těchto daňových nedoplatků v insolvenčním řízení Dlužníka. Správce daně musí pohledávku z daňového nedoplatku, kterou hodlá uhradit daňovým přeplatkem, v insolvenčním řízení přihlásit. Nejvyšší správní soud ve výše popsaných rozsudcích zcela jednoznačně uvedl, že přeplatek daně může být správcem daně použit na úhradu daňového nedoplatku úpadce (dlužníka), jen pokud nedoplatek správce daně uplatnil přihláškou pohledávky v insolvenčním řízení.
41. Soud se tedy na základě žalobní námitky žalobce, která byla právně relevantní, jak bylo výše vyloženo, zabýval tím, zda žalovaný u insolvenčního soudu přihlásil své splatné daňové pohledávky vůči Dlužníkovi, které použil k úhradě přeplatků Dlužníka (tzn. Nedoplatek na DPH 1, Nedoplatek DPH 2 a Nedoplatek NEM).
42. Z veřejně přístupného insolvenčního rejstříku (https://isir.justice.cz/isir/ueu/evidence_upadcu_detail.do?id=FD9B42DBAB0BA1B6E05333F21FACF2E2; srov. § 419 odst. 3 insolvenčního zákona; viz čl. 28 až 32 soudního spisu) soud zjistil, že žalovaný přihlásil v insolvenčním řízení Dlužníka dvě pohledávky: Pohledávku č. 1 v částce 72 022 Kč a pohledávku č. 2 v částce 12 073 522 Kč, obě z právního důvodu „rozhodnutí ze dne 16. 10. 2019, odvody za porušení rozp. kázně – Národní fond II čj. 898054/19/2400-31472-400222 za zdaňovací období od 01.01.2022 do 31.12.2022“. Existenci obou přihlášených pohledávek žalovaný dokládal rozhodnutím ze dne 16. 10. 2019, č. j. 898054/19/2400-31472-400222, a rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 10. 2022, č. j. 36870/22/5000-10611-712343.
43. Přípisem ze dne 25. 4. 2025, č. j. 57 Af 9/2024-33, umožnil soud účastníkům, aby se k přihlášce pohledávky žalovaného vyjádřili, příp. její obsah sporovali. Soud vyšel z toho, že podle § 419 odst. 3 věty první insolvenčního zákona je insolvenční rejstřík veřejně přístupný a že se v jeho oddílu P podle § 421 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona zveřejňují přihlášky pohledávek věřitelů. Soud upozornil účastníky na to, že při vydání rozsudku bude vycházet ze skutečností zde zveřejněných (přihláška pohledávky žalovaného č. P10), kdy bylo lze i předpokládat, že obsah přihlášky je dobře znám oběma účastníkům – žalovaný ji sepsal a podal, žalobce jí argumentoval v žalobě a tvrdil, že ji popřel. Soud měl zároveň za to, že účastníci řízení mohli s ohledem na žalobní bod, který se zveřejněného obsahu této přihlášky pohledávky dovolával, aplikaci popsané

skutečnosti rozumně předpokládat. Zohlednění přihlášky při vydání rozsudku tedy pro účastníky nemohlo být překvapivé a smysl a účel § 123 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., resp. § 77 odst. 1 s. ř. s. byl soudem zvoleným postupem naplněn.

44. Výše soud konstatoval, že žalovaný podle Vyrozumění 1, Vyrozumění 2 i napadeného rozhodnutí převedl daňové přeplatky Dlužníka na dva jeho daňové nedoplatky: jednak na nedoplatek daně z přidané hodnoty s příslušenstvím (Nedoplatek DPH 1 a Nedoplatek DPH 2) a jednak na nedoplatek na dani z nemovitých věcí (Nedoplatek NEM).
45. Ze srovnání pohledávek přihlášených žalovaným do insolvenčního řízení Dlužníka a nedoplatků Dlužníka, které byly předmětem převodu přeplatků dle Vyrozumění 1 a Vyrozumění 2, je zřejmé, že žalobní námitka je důvodná. Žalovaný skutečně v insolvenčním řízení Dlužníka nepřihlásil své pohledávky z nedoplatků Dlužníka, které uhradil cestou převodů přeplatků Dlužníka. Žalobce tedy v žalobě důvodně namítl, že žalovaný použil přeplatky Dlužníka na úhradu jeho nedoplatků, ač tyto nedoplatky neuplatnil přihláškou pohledávky v insolvenčním řízení.
46. Soud dodává, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nezabýval tím, zda byly pohledávky z nedoplatků, uhrazené převodem z přeplatků, přihlášeny v insolvenčním řízení Dlužníka. Žalovaný jen konstatoval, že *převody přeplatků na úhradu pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, byly realizovány nejpozději do přezkoumání přihlášených pohledávek (28.02.2024)*. Žalovaný se tedy věnoval časovému hledisku převodu přeplatků (době, kdy k převodu došlo, ve vztahu k přezkumnému jednání), nikoli tomu, zda byly nedoplatky, které byly uhrazené přeplatky, v přezkumném jednání přezkoumávány, resp. zda byly v insolvenčním řízení Dlužníka vůbec přihlášeny.
47. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že *přeplatky byly použity na úhradu splatných daňových pohledávek (nedoplatku), které nebyly pohledávkami za majetkovou podstatou, a to do jejich přezkoumání (pozn. přezkumné jednání se konalo dne 28.02.2024)* a že *přeplatky použil na úhradu splatných daňových pohledávek, které nebyly pohledávkami za majetkovou podstatou, a to do přezkoumání těchto pohledávek při přezkumném jednání*. Z toho by vyplývalo, že žalovaný tvrdí, že jeho pohledávky z nedoplatků byly přezkoumány při přezkumném jednání dne 28. 2. 2024 [srov. vyjádření *na úhradu daňových pohledávek (nedoplatku) (.....) do jejich přezkoumání a na úhradu splatných daňových pohledávek (.....) do přezkoumání těchto pohledávek*]. Toto tvrzení žalovaného však bylo vyvráceno obsahem přihlášky pohledávky žalovaného – žalovaný v insolvenčním řízení Dlužníka nepřihlásil své pohledávky z nedoplatků, které použil k úhradě přeplatků, nýbrž jiné pohledávky (co do důvodu i výše).
48. V podání ze dne 6. 5. 2025 žalovaný zdůraznil, že neměl postupovat podle § 140 insolvenčního zákona, ale byl vázán jen §§ 242 až 245 daňového řádu. S tím soud, jak je výše odůvodněno, souhlasí. Žalovaný však dodal, že *„nemohl přihlásit inkriminované pohledávky (pozn. nedoplatek na dani z přidané hodnoty a nedoplatek na dani z nemovitých věcí) do insolvenčního řízení, neboť v příslušném okamžiku žádnou takovou pohledávku u dlužníka neevidoval“*. Žalovaný tak potvrdil, že v době vydání Vyrozumění 1 a Vyrozumění 2 o převodu daňových přeplatků Dlužníka na jeho daňové nedoplatky (Nedoplatek DPH 1, Nedoplatek DPH 2 a Nedoplatek NEM) tyto daňové nedoplatky neexistovaly, neevidoval je a do insolvenčního řízení Dlužníka je tedy nepřihlásil. Žalovaný sám tedy potvrdil, že nemohly být splněny podmínky podle § 242 odst. 2

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

daňového řádu pro použití daňových přeplatků na úhradu daňových nedoplatků Dlužníka, jelikož toto zákonné ustanovení požaduje, aby šlo o *úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání*. Pokud žalovaný splatné daňové pohledávky proti Dlužníkovi (Nedoplatek DPH 1, Nedoplatek DPH 2 a Nedoplatek NEM) neevidoval, nemohl je uhradit daňovými přeplatky Dlužníka.

49. Žalovaný tedy postupoval v rozporu s § 242 odst. 2 daňového řádu, když přeplatky vzniklé na základě daňových povinností Dlužníka, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, použil na úhradu splatných daňových pohledávek, které nebyly pohledávkami za majetkovou podstatou a které nepřihlásil v insolvenčním řízení Dlužníka (proto nemohly být v insolvenčním řízení přezkoumány), příp. jak by vyplývalo z podání žalovaného ze dne 6. 5. 2025 na úhradu neexistujících (nevidovaných) splatných daňových pohledávek. Závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí, že při převodu přeplatků na nedoplatky postupoval v souladu se zákonem, tedy v soudním přezkumu neobstál.
50. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

VI.

Náklady řízení

51. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud výrokem II tohoto rozsudku podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce žádal k náhradě jediný náklad v souvislosti s vedeným řízením, a to jím uhrazený soudní poplatek (viz podání žalobce ze dne 10. 7. 2024). Plně procesně úspěšnému žalobci tedy přiznal soud náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek za žalobu [položka 18 odst. 2 písm. a) přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích]. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen zaplatit ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.). Lhůta k plnění nákladů řízení byla stanovena s přihlédnutím k možností žalovaného tuto platbu realizovat.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu do dvou týdnů od jeho doručení. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 21. května 2025

JUDr. Veronika Burianová v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Shodu s prvopisem potrzuje L. C.