

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Mgr. Viktor Švantner**, sídlem Mikulášská třída 455/9, Plzeň, insolvenční správce dlužníka STEEN QOS s.r.o., sídlem Vojkovice 58, Vojkovice nad Ohří, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Karlovarský kraj**, sídlem Krymská 2a, Karlovy Vary, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 5. 2025, č. j. 57 Af 9/2024-41, o návrhu na přiznání odkladného účinku,

t a k t o :

Kasační stížnosti **se nepřiznává** odkladný účinek.

Odůvodnění:

[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 byl ustanoven insolvenční správce.

[2] Žalovaný evidoval ke dni 11. 1. 2024 u dlužníka přeplatek na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 6 027 Kč (dále jen „přeplatek DPFO“) a nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 36 195 Kč (dále jen „nedoplatek DPH“). Žalovaný podle § 154 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, vyrozuměl dlužníka dne 12. 1. 2024 (č. j. 13249/24/2401-50523-405351) o převedení přeplatku DPFO na úhradu nedoplatku na DPH 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] Ke dni 22. 1. 2024 evidoval žalovaný u dlužníka jednak přeplatek na odvedech za porušení rozpočtové kázně – Národní fond II ve výši 72 022 Kč (dále jen „přeplatek ODV“), a 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 na NEM“). Žalovaný podle § 154 odst. 2 daňového řádu vyrozuměl dlužníka dne 22. 1. 2024 (č. j. 35602/24/2400-31472-403200) 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 insolvenční správce (žalobce) proti uvedeným vyrozuměním námitku podle § 159 daňového řádu, jíž s odkazem na § 242 odst. 3 daňového řádu brojil proti převedení přeplatků vykázaných po zjištění úpadku dlužníka na nedoplatky vzniklé před zjištěním úpadku dlužníka.

[5] Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 4. 2024, č. j. 346363/24/2401-50523-405351, námitku žalobce zamítl; konstatoval, že veškeré převody přeplatků na úhradu pohledávek, které nejsou majetkovými pohledávkami za podstatou, byly současně realizovány nejpozději do přezkoumání přihlášených pohledávek dne 28. 2. 2024. Správce daně tak postupoval zcela v souladu s § 242 odst. 2 daňového řádu. Namítaná skutečnost, že některé platby realizované v režimu § 154 odst. 5 daňového řádu jsou s datem vyšším, než je datum zjištění úpadku (24. 11. 2023), je dle žalovaného irelevantní, neboť při převodu přeplatků se za den úhrady nedoplatku převodem přeplatku považuje den následující po dni vzniku přeplatku, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku, jinak den vzniku nedoplatku.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, které krajský soud vyhověl. Shledal důvodnou námitku, že žalovaný v insolvenčním řízení nedoplatky dlužníka, na něž převedl přeplatky, nepřihlásil, tudíž je nebyl oprávněn po úpadku dlužníka vůči nedoplatkům dlužníka započíst. Krajský soud připomněl, že podmínkou postupu podle § 242 odst. 2 daňového řádu je přihláška v insolvenčním řízení, jíž správce daně vůči úpadci uplatní právě ty daňové pohledávky, které použije pro úhradu daňových nedoplatků úpadce, což bylo explicitně potvrzeno i judikaturou Nejvyššího správního soudu. Z veřejně přístupného insolvenčního rejstříku krajský soud zjistil, že žalovaný skutečně v insolvenčním řízení dlužníka nepřihlásil své pohledávky z nedoplatků dlužníka, které uhradil cestou převodů přeplatků dlužníka. Ostatně, žalovaný ve sdělení ze dne 6. 5. 2025, adresovaném soudu, sám potvrdil, že nedoplatek na DPH, nedoplatek na DPH 2 a nedoplatek na NEM do insolvenčního řízení přihlásit nemohl, neboť v příslušném okamžiku žádnou takovou pohledávku u dlužníka nevidoval. Soud uzavřel, že 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, a proto nemohly být v insolvenčním řízení přezkoumány.

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost spojenou s návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

[8] **Návrh na přiznání odkladného účinku** stěžovatel odůvodňuje tím, že pokud by se měl držet právního názoru krajského soudu (je jím dokonce vázán), bude muset ve věci vydat nové rozhodnutí o námitce, kterým vydá do majetkové podstaty dlužníka přeplatky

pokračování

oproti již o ně poníženým pohledávkám v celkové výši 78 049 Kč. Ačkoliv stěžovatel trvá na tom, že jím provedená úhrada nedoplatků byla zcela v souladu s daňovým řádem, v důsledku napadeného rozhodnutí by ovšem stěžovatel již neměl možnost tzv. „původně ponížené pohledávky“ uplatnit v insolvenčním řízení. Stěžovatel konstatuje, že pokud by nedošlo k naplnění podmínek dle § 242 odst. 2 daňového řádu, zcela jistě by své pohledávky řádně přihlásil do insolvenčního řízení vedeného s dlužníkem jako úpadcem. Stěžovatel jakožto věřitel dlužníka by tak byl zásadně znevýhodněn oproti věřitelům ostatním, což zcela jistě není účelem tohoto řízení a narušuje to v jistém směru i právní jistotu stěžovatele.

[9] Stěžovatel předjímá další postup během insolvenčního řízení, které povede k vyhotovení zprávy o splnění rozvrhového usnesení insolvenčním správcem a dle § 308 odst. 1 písm. c) zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“) insolvenční soud rozhodne i bez návrhu o zrušení konkursu po obdržení zprávy insolvenčního správce o splnění rozvrhového usnesení, čímž zanikne stěžovateli možnost svou pohledávku a s jejím prosazováním spojené zájmy aktivně spravovat.

[10] Neudělením odkladného účinku by došlo k újmě stěžovatele spočívající v tom, že by musel peněžní prostředky v nikoliv malé výši vyplatit, aniž by je mohl v případě, že bude kasační stížnost úspěšná, jakkoli fakticky získat zpět, neboť již budou rozděleny mezi ostatní oprávněné věřitele úpadce. Než Nejvyšší správní soud rozhodne o kasační stížnosti, budou peněžní prostředky vyplaceny věřitelům, konkurz bude zrušen a úpadce zanikne. Rozhodnutí o kasační stížnosti tak již nebude mít věcný dopad na naplnění účelu správy daní, resp. postavení správce daně, coby věřitele. Insolvenčnímu správcovi (a v důsledku toho věřitelům) by přiznáním odkladného účinku této kasační stížnosti vznikla újma pouze ta, že budou muset vyčkat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, kdy výsledné situaci bude svědčit jednoznačná právní jistota. Na straně stěžovatele se proto jedná o nepoměrně větší a právně již nevratnou majetkovou újmu, než je újma žalobce, která není materiální povahy.

[11] Žalobce ve **vyjádření k návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku** uvedl, že v případě stěžovatele nejsou splněny podmínky pro přiznání odkladného účinku, když jím uváděné důvody jsou v zásadě nesmyslné; je zcela nevhodné, aby pro částku nedosahující ani 100 tisíc Kč byl ze strany žalobce podán návrh na vydání částečného rozvrhu v řízení, kde celková výše přihlášených pohledávek přesahuje několik desítek milionů Kč a podstatná část majetku nebyla dosud zpeněžena. S ohledem na uvedené žalobce nedoporučuje přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

[12] Podle § 107 s. ř. s. nemá kasační stížnost odkladný účinek. Nejvyšší správní soud jej však může na návrh stěžovatele přiznat, přitom se užije přiměřeně § 73 odst. 2 s. ř. s., podle kterého lze přiznat odkladný účinek, jestliže by výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí znamenaly pro žalobce nepoměrně větší újmu, než jaká přiznáním odkladného účinku může vzniknout jiným osobám, a jestliže to nebude v rozporu s důležitým veřejným zájmem.

[13] Nejvyšší správní soud po zhodnocení důvodů uváděných stěžovatelem dospěl k závěru, že podmínky pro přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podle § 73 odst. 2 ve spojení s § 107 s. ř. s. nejsou naplněny.

[14] Je třeba zdůraznit, že přiznání odkladného účinku kasační stížnosti je mimořádným institutem, kterým Nejvyšší správní soud prolamuje před vlastním rozhodnutím ve věci samé právní účinky pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na které je třeba hledět jako na zákonné a věcně správné, dokud není případně jako celek zákonným postupem zrušeno. Přiznání odkladného účinku proto musí být vyhrazeno pro ojedinělé případy, které zákonodárce vyjádřil v § 73 odst. 2 s. ř. s.

[15] Správní soudnictví obecně slouží zejména k ochraně veřejných subjektivních práv a institut odkladného účinku žaloby i kasační stížnosti má primárně poskytovat ochranu žalobci (jako účastníku řízení před správním orgánem) před výkonem napadeného rozhodnutí. V zájmu zachování zásady rovnosti v řízení před soudem však Nejvyšší správní soud judikoval, že ani správnímu orgánu nelze odepřít právo domáhat se přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Vznik nepoměrně větší újmy na straně správního orgánu však bude z logiky věci mnohem méně častý, než na straně žalobce (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2013, č. j. 6 As 61/2013-20). Zpravidla půjde o „případy výjimečné, kdy odložení účinků rozhodnutí krajského soudu bude podmíněno ochranou důležitého veřejného zájmu, jehož ohrožení bude v konkrétním případě představovat právě onu nepoměrně větší újmu, než která přiznáním odkladného účinku vznikne jiným osobám a jež nebude v rozporu s jiným veřejným zájmem. Žalovaný musí stejně jako žalobce újmu tvrdit a osvědčit, tj. vysvětlit, v čem tato újma a její intenzita spočívá. [...] Na žalovaného musí být z hlediska tvrzené újmy, její intenzity a jejího osvědčení kladeny stejné nároky jako na žalobce“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2015, č. j. 10 Ads 99/2014-58).

[16] V nyní projednávané věci stěžovatel svou žádost odůvodnil především tím, že v případě nepřiznání odkladného účinku by byl povinen žalobci vyplatit peněžní prostředky, které byly použity k úhradě nedoplatků dlužníka, aniž by je mohl v případě, že bude kasační stížnost úspěšná, jakkoli fakticky získat zpět, neboť již budou rozděleny mezi ostatní oprávněné věřitele úpadce.

[17] Nepochybně obecně existuje veřejný zájem na řádné správě daní a jejich včasém a efektivním výběru. Uvedené ovšem neznamená, že lze odkladný účinek žalobám proti rozhodnutím správních orgánů nebo kasačním stížnostem směřujícím proti zrušujícím rozsudkům krajských soudů přiznávat paušálně či běžně.

[18] Nejvyšší správní soud rovněž připomíná ústavní východiska, jež ovládají vztah daňového a insolvenčního řízení. Podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod má vlastnické právo všech vlastníků stejný zákonný obsah a ochranu. Neodůvodněné zvýhodňování státu jako vlastníka, které mu přiznává privilegované postavení oproti ostatním věřitelům, je s touto ústavní kautelou v rozporu (nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, bod 28, či ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, bod 55). Případné zvýhodnění správců daně při uspokojování jejich pohledávek musí být formulováno explicitně, ústavně konformně a musí být obhajitelné (nálezy Ústavního soudu

pokračování

ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02). Totožně nahlíží na otázku uspokojování daňových pohledávek v insolvenčním řízení i NSS (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, bod 33). V citovaném rozsudku se rozšířený senát vyjádřil i ke vztahu insolvenčního zákona a daňového řádu. Zákonodárce může pro určité typy pohledávek zavést zvláštní procesní pravidla reflektující zvláštní povahu těchto pohledávek či zvláštní způsob rozhodování o nich. Do této skupiny pravidel patří i ta v § 242 odst. 2 daňového řádu.

[19] Stěžovatel sice nyní trvá na tom, že jím provedená úhrada nedoplatků byla zcela v souladu s daňovým řádem a že pokud by nedošlo k naplnění podmínek dle § 242 odst. 2 daňového řádu, zcela jistě by své pohledávky řádně přihlásil do insolvenčního řízení vedeného s dlužníkem jako úpadcem, jak však poznamenal i krajský soud, podmínkou postupu podle § 242 odst. 2 daňového řádu je právě přihláška v insolvenčním řízení.

[20] Nejvyšší správní soud pravděpodobně skončení insolvenčního řízení nerozporuje, stěžovatel však odůvodňuje své oprávnění převést v průběhu insolvenčního řízení zajištěnou částku na úhradu daně ustanovením, podle kterého nepostupoval, a požaduje nyní přiznáním odkladného účinku zvýhodnění na úkor jiných věřitelů. Pohledávka stěžovatele v řádu desítek tisíc Kč je přitom ve výrazném nepoměru s přihlášenými pohledávkami ostatních věřitelů ve výši několika desítek milionů Kč. Přestože se v případě stěžovatele jedná o částku pro běžného jednotlivce nikoliv zanedbatelné výše, nepředstavuje zásadní položku, která by mohla ohrozit fungování státu.

[21] Nejvyšší správní soud konstatuje, že uspokojení případné pohledávky stěžovatele i po ukončení insolvenčního řízení není bez dalšího nemožné. Stěžovatel by svou případnou pohledávku za dlužníkem, nabytou až po skončení insolvenčního řízení, musel vymáhat po věřitelích všech pohledávek uspokojených z konkursní podstaty dlužníka. Lze očekávat, že takový postup bude představovat administrativní zátěž stěžovatele, avšak újma, která by přiznáním odkladného účinku stěžovateli vznikla jiným osobám, je nepoměrně větší.

[22] Vzhledem k tomu, že stěžovatel neprokázal, že výkon či účinky napadeného rozsudku by vedly ke vzniku nepoměrně větší újmy, nezabýval se Nejvyšší správní soud již tím, zda by přiznání odkladného účinku kasační stížnosti nebylo v rozporu s veřejným zájmem, a odkladný účinek kasační stížnosti nepřiznal.

[23] Zamítnutím návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá své budoucí rozhodnutí o věci samé; svou podstatou se jedná o rozhodnutí dočasné povahy, proto z něj nelze dovozovat jakékoli závěry ohledně toho, jak bude meritorně rozhodnuto o samotné kasační stížnosti (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2005, č. j. 8 As 26/2005-76, publ. pod č. 1072/2007 Sb. NSS).

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

V Brně dne 27. června 2025

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu