



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Lenky Kaniové a soudců Petra Pospíšila a Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Horizont ISPL v. o. s.**, sídlem Koněvova 177/61, Ostrava, insolvenční správce dlužníka **M E G A S - P spol. s r. o.**, sídlem Zborovská 571/22a, Plzeň, zastoupená Mgr. Andreou Staňkovou, advokátkou sídlem Na Popí 1302/45, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, sídlem Hájkova 2790/14, Plzeň, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 2. 2023, č. j. 2466/23/2301-80543-401496, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 5. 2024, č. j. 57 Af 4/2023 - 52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci učinila žalobkyně předmětem sporu použití přeplatků majících původ v daňových povinnostech, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka, na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou správcem daně. Nejvyšší správní soud se tudíž zabýval zejména výkladem § 242 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a souvisejících ustanovení daňového řádu a zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon).

[2] Usnesením ze dne 16. 2. 2017 Krajský soud v Plzni zjistil úpadek shora označeného dlužníka a ustanovil žalobkyni jeho insolvenční správkyň. Účinky rozhodnutí o úpadku nastaly téhož dne. Posléze krajský soud usnesením ze dne 18. 5. 2017 zamítl návrh dlužníka na řešení jeho úpadku reorganizací, prohlásil na majetek dlužníka konkurs a deklaroval, že funkci insolvenční správkyň dlužníka nadále vykonává žalobkyně.

[3] Dne 13. 10. 2022 žalobkyně požádala žalovaného coby správce daně o poskytnutí součinnosti ve věci přípravy konečné zprávy v insolvenčním řízení, a to konkrétně o (i) zaslání aktualizovaného vyčíslení pohledávek správce daně za majetkovou podstatou dlužníka, (ii) sdělení, proč žalovaný správce daně na účet majetkové podstaty nevyplácí dlužníkovy nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty [„DPH“], a (iii) vysvětlení, na co byly tyto nadměrné odpočty za zdaňovací období od 16. 2. 2017 do října 2022 žalovaným použity.

[4] Proti odpovědi žalovaného na tuto žádost ze dne 2. 11. 2022 žalobkyně brojila podáním označeným jako námitka podle § 159 daňového řádu „*ke sdělení Finančního úřadu o provedení zápočtu nadměrných odpočtů použitých na úhradu pohledávek za majetkovou podstatou na dani z přidané hodnoty, obsaženého v odpovědi Finančního úřadu na dotazy insolvenčního správce ze dne 2. 11. 2022*“. Žalovaný však námitku zamítl rozhodnutím ze dne 1. 2. 2023.

[5] Žalobu, kterou žalobkyně následně podala proti rozhodnutí žalovaného o námitce, Krajský soud v Plzni zamítl rozsudkem ze dne 21. 5. 2024. V odůvodnění vycházel ze skutečnosti, že nadměrné odpočty na DPH vznikly na základě daňových povinností, které vznikly v době po účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka, a zároveň daňové povinnosti, na jejichž úhradu žalovaný tyto nadměrné odpočty použil, se vztahovaly ke zdaňovacím obdobím vzniklým rovněž po účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018 - 65, č. 4119/2021 Sb. NSS, *VIAMONT*, či rozsudek ze dne 15. 3. 2024, č. j. 8 Afs 157/2022 - 38, *FRIGOPRIMA*) pak shledal, že žalovaný postupoval v souladu s § 242 odst. 3 daňového řádu. Tento postup vyhodnotil jako srovnatelný se započtením za podmínek stanovených insolvenčním zákonem, neboť stát jako věřitel není zvýhodněn na úkor ostatních věřitelů. Žalobkyní předkládaná interpretace § 242 odst. 3 daňového řádu, podle níž by bylo možné použít nadměrný odpočet na DPH na daňovou povinnost pouze v případě, kdy je možné plné uspokojení všech ostatních věřitelů ve shodné skupině se správcem daně, nemá nejmenší oporu ve znění zákona ani v relevantní judikatuře.

II. Kasační stížnost

[6] Žalobkyně („stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost. Navrhla, aby jej Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka v první řadě uvedla, že krajský soud nesprávně interpretoval závěry rozšířeného senátu NSS. Bod 69 rozsudku *VIAMONT* vyložil tak, že možnost započtení vychází z § 140 odst. 2 insolvenčního zákona. Toto ustanovení se však týká pouze nároků způsobilých k započtení, pokud pohledávka i závazek vznikly před rozhodnutím o úpadku.

pokračování

Závěr rozšířeného senátu, že v takovém případě není stát jako věřitel zvýhodněn na úkor ostatních věřitelů, a proto je započtení ústavně přípustné, vychází z předpokladu, že toto započtení pohledávek a závazků vzniklých před rozhodnutím o úpadku, k němuž dojde po prohlášení úpadku, slouží všem typům věřitelů a není určeno pouze pro veřejnoprávní pohledávky.

[8] Neakceptování postupu žalovaného při realizaci sporného započtení přitom není popřením smyslu § 242 až § 245 daňového řádu. Tato ustanovení jsou použitelná, avšak s korekcí nepřípustnosti zkrácení ostatních věřitelů. Krajský soud i žalovaný totiž přehlíží, že § 242 odst. 3 daňového řádu hovoří o použití daňového přeplatku *na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou*, tj. na úhradu všech takových pohledávek, nikoli pouze pohledávek daňových. Stěžovatelka v této souvislosti odkázala na body 34. a 35. rozsudku VIAMONT, podle nichž jsou pravidla obsažená v § 242 až § 245 daňového řádu použitelná přednostně před obecnými pravidly insolvenčního zákona. I tato ustanovení je však třeba vykládat dle smyslu a účelu insolvenčního práva a s vědomím jeho ústavních limitů (čl. 11 Listiny základních práv a svobod), což žalovaný zcela opomíjí. Nelze tedy připustit, aby nepřiměřeně širokým započtením daňových pohledávek postupem podle daňového řádu (nad rámec obecných pravidel o započtení v insolvenci) byl v rozporu s ústavními předpisy zvýhodněn správce daně jako věřitel. Takovým neústavním postupem by bylo zasaženo do vlastnického práva ostatních věřitelů. Jejich pohledávky by měly být uspokojeny poměrně a společně se správcem daně. K tomu však v dané věci nedošlo.

[9] K argumentaci žalovaného o ztrátě smyslu zmiňovaných ustanovení daňového řádu, která umožňují započtení daňových pohledávek, pak stěžovatelka dodala, že uplatněním těchto pravidel naopak dochází k popření účelu a zásad insolvenčního řízení. Jinak řečeno, protože všechny skupiny věřitelů v obdobném postavení mají rovné možnosti (§ 5 insolvenčního zákona), je započtení podle daňového řádu možné pouze v případě, kdy majetková podstata je dostatečná pro úhradu všech pohledávek za majetkovou podstatou dle § 168 insolvenčního zákona a všech pohledávek postavených jim na roveň (§ 169 insolvenčního zákona), a nedojde tedy k jejich krácení ve smyslu § 305 odst. 2 insolvenčního zákona. Tento závěr je v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, č. 54/2009 Sb. (zejména bod 28), či rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 29 ICdo 12/2015. Stěžovatelka souhlasí s právním názorem z „*právního komentáře ASPI k § 242 odst. 3 daňového řádu (Pohledávky za podstatou a majetek dlužníka)*“ Petr Lavický, že úpravu daňového řádu skutečně nelze považovat za ústavně nekonformní, to však platí pouze v případech, kdy nejsou kráceni jiní věřitelé pohledávek za majetkovou podstatou.

[10] Rozhodnutí žalovaného i napadený rozsudek tedy vychází z nesprávného výkladu § 242 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud pochybil, pokud neshledal, že žalovaný použil nadměrné odpočty na DPH na úhradu daňových povinností dlužníka v rozporu s § 140 insolvenčního zákona a zvýhodnil tak stát na úkor jiných věřitelů. Jak totiž plyne z konečné zprávy dlužníka zveřejněné v insolvenčním rejstříku, majetková podstata neumožňuje úhradu všech pohledávek věřitelů dle § 168 a § 169 insolvenčního zákona a na základě § 305 odst. 2 téhož zákona dochází k poměrnému uspokojení těchto věřitelů.

III. Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s obsahem napadeného rozsudku a setrval na argumentaci, kterou uplatnil již dříve v daňovém řízení a v řízení o žalobě. Zdůraznil, že daňové pohledávky za majetkovou podstatou ve smyslu § 242 odst. 1 daňového řádu lze v průběhu insolvenčního řízení uspokojit kromě postupu upraveného v insolvenčním zákoně (§ 305) i způsobem uvedeným v § 242 odst. 3 daňového řádu. Souslovím *splatné pohledávky za majetkovou podstatou*, uvedeným v tomto ustanovení, měl zákonodárce zcela nepochybně na mysli daňové pohledávky za majetkovou podstatou vymezené v § 242 odst. 1 daňového řádu. Ze znění § 242 daňového řádu je jasné zřejmé, že zákonodárce reguloval daňové nedoplatky a přeplatky na daních. Bylo by navíc nepřípustné, aby daňový řád, jako norma veřejného práva, jakkoliv upravoval uspokojování pohledávek všech druhů věřitelů v insolvenčním řízení. Žalovaný tudíž postupoval plně v souladu s § 242 daňového řádu, ale i s ustanoveními insolvenčního zákona. Nedošlo tak ke svévolnému zvýhodnění veřejnoprávních pohledávek, ale k započtení na základě jasně definovaných pravidel. Žalobkyní citovaná judikatura není pro danou věc přílehlavá.

pokračování

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“)]. Kasační stížnost **není důvodná**.

[13] Vztah daňového a insolvenčního řízení byl v minulosti předmětem bohaté rozhodovací činnosti soudů. Pro nyní projednávanou věc jsou rozhodné skutkové okolnosti, jak jsou vymezeny v části I. tohoto rozsudku. Stručně řečeno, stěžovatelka činí sporným postup žalovaného, který podle § 154 a § 242 daňového řádu převedl přeplatky mající původ v daňových povinnostech, které vznikly v době *ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku* dlužníka, na úhradu daňových pohledávek majících také původ v daňových povinnostech, které vznikly v době *ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku* dlužníka. Nejvyšší správní soud se již zabýval hodnocením použití zmiňované právní úpravy za obdobných skutkových okolností, a to např. v rozsudcích ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015 - 18, č. 3416/2016 Sb. NSS, *METAZ*, ze dne 17. 1. 2019, č. j. 5 Afs 249/2016 - 18, *ELMONT-SERVIS PŘELOUČ*, či ze dne 14. 5. 2025, č. j. 10 Afs 87/2024 - 34, *Q group*). V nyní projednávané věci nevidí důvodu, pro nějž by se měl od této judikatury odchýlit.

[14] Stěžovatelka argumentuje tím, že pravidla obsažená v § 242 až § 245 daňového řádu, použitelná přednostně před obecnými pravidly insolvenčního zákona, je třeba vykládat dle smyslu a účelu insolvenčního práva a s vědomím jeho ústavních limitů plynoucích z čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Nejvyšší správní soud má za to, že žalovaný ani krajský soud v tomto ohledu nepochybili.

[15] V této souvislosti nutno uvést, že Ústavní soud se otázkou souladu jednostranného „započtení“ daňových pohledávek v průběhu konkursního řízení zabýval zejména na půdorysu přechodu právní úpravy [šlo nejčastěji o vztah daňových předpisů a § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., podle něhož jedním z účinků prohlášení konkursu byla nepřipustnost započtení na majetek patřící do podstaty]. Shledal přitom, že neodůvodněné zvýhodňování státu jako vlastníka, jemuž se přiznává privilegované postavení oproti ostatním věřitelům, je v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny, podle kterého má vlastnické právo všech vlastníků stejný zákonný obsah a ochranu (viz zejména nálezy ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, 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). Na druhou stranu však přiměřenou preferenci státu nevyloučil, pokud v nálezu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02 dovodil, že případné „*výhodnější postavení finančních úřadů jako správců daně v uspokojování jejich pohledávek (reprezentujících určitý veřejný zájem), (...) by musel zákonodárce formulovat explicitně, ústavně konformně a mělo by být i obhajitelné*“ (obdobně též bod 21 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 48/06, podle něhož „[p]osouzení přípustnosti takového započtení odvisí od konkrétní pozitivněprávní úpravy“).

[16] Zákonodárce následně při rekodifikaci pravidel upravujících daňové řízení (zákony č. 280/2009, daňový řád, a č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu) vložil do daňového řádu ustanovení, která regulují vztah daňového a insolvenčního řízení. Jak plyne z důvodové zprávy k § 242 až § 244 návrhu

daňového řádu („*Soubor ustanovení věnovaný vztahu k insolvenčnímu řízení zohledňuje specifické postavení daňových pohledávek ve vztahu k obecné úpravě insolvenčního zákona.*“), zamýšlel tak učinit metodou stanovení zvláštních pravidel v daňovém řádu vůči obecným pravidlům v předpisech upravujících insolvenční právo. Konkrétně v § 242 daňového řádu nejprve definoval meze pro určení, které daňové pohledávky jsou pohledávkami za majetkovou podstatou a které nikoli, a jaké přeplatky lze vůči těmto skupinám splatných daňových pohledávek použít, a zejména pak výslovně určil, že *pro potřeby insolvenčního řízení je za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek.*

[17] Podle shora zmiňované judikatury, v níž se Nejvyšší správní soud zabýval danými právními i skutkovými okolnostmi (viz rozsudky *METAZ*, *ELMONT-SERVIS PŘELOUČ*, či *Q group*), není pochyb o tom, že v insolvenčním řízení, ve kterém je úpadek dlužníka řešen konkursem, správce daně může (respektive musí) na úhradu svých pohledávek za majetkovou 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 (viz bod 20 rozsudku *METAZ*), tak i v případě, že o nevrácení části přeplatku rozhodne až po vydání takového usnesení (body 15 a 21 rozsudku *ELMONT-SERVIS PŘELOUČ*). K úhradě „po-úpadkového“ daňového nedoplatku se „po-úpadkový“ daňový přeplatek použije přímo ze zákona, teprve případná zbývající část přeplatku vstupuje do insolvenčního řízení (body 20 a 21 rozsudku *ELMONT-SERVIS PŘELOUČ*, bod 11 rozsudku *Q group*). 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, *FAU*, body 15 a 20, či bod 20 rozsudku *ELMONT-SERVIS PŘELOUČ*).

[18] Poukázala-li žalobkyně v daných souvislostech na rozsudek *VIAMONT*, kasační soud v prvé řadě uvádí, že ani rozšířený senát nevyloučil možnost zákonodárce upravit specificky režim některých pohledávek v rámci řešení úpadku dlužníka. V bodě 33 tohoto rozsudku k tomu uvedl, že z čl. 11 odst. 1 věty druhé Listiny, podle níž vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu, plyne, že „*pohledávky některých věřitelů nemohou být zásadně zvýhodněny oproti pohledávkám věřitelů ostatních. Výjimky z tohoto pravidla musí být zákonem jasně stanoveny, a to z ústavně přípustného důvodu zohledňujícího zvláštní povahu pohledávky, a musí být přiměřené povaze zvýhodněné pohledávky. Zejména je zcela nepřípustné svévolně zvýhodnit pohledávky veřejnoprávní (typicky daňové) oproti pohledávkám soukromoprávním; stát jako vlastník nemá obecné právo být oproti jiným vlastníkům zvýhodněn.*“ K ustanovením § 242 až § 245 daňového řádu rozšířený senát konstatoval, že „*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 jím odpovídajícími obecnými pravidly insolvenčního zákona*“ (bod 36 rozsudku *VIAMONT*). V bodech 67 a 68 tohoto rozsudku pak uvedl, že daňové pohledávky za majetkovou podstatou mohou být za podmínek vymezených v § 242 daňového řádu hrazeny „započtením“. V návaznosti na to uzavřel (bod 69), že „*[t]akto 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*

pokračování

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.“

[19] K uvedenému soud doplňuje, že samotnou podstatou věci řešené rozšířeným senátem byla k nynější věci poněkud mimoběžná otázka, totiž zda výklad pojmu „daňová pohledávka“ pro účely použití § 242 daňového řádu hledat v daňovém řádu, či v insolvenčním zákoně. Rozšířený senát dospěl k závěru, že vůči insolvenčnímu zákonu jsou zvláštní úpravou jen některá ustanovení daňového řádu (ta, která se jasně a nepochybně vztahují na „insolvenční situace“ a zřetelně se tak vymezují oproti obecné úpravě insolvenčního zákona); 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 daně, podle insolvenčního zákona se z tohoto pojmu vyděluje, protože jde o zákonnou (tedy mimosmluvní) sankci. V nyní projednávané věci ovšem není sporu o tom, že daňové přeplatky i nedoplatky se týkaly vlastních daňových povinností ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Právě v naznačeném smyslu je tak nutno chápat žalobkyní odkazovaný obecný závěr rozšířeného senátu uvedený v bodě 35 rozsudku VIAMONT, že i přednostně použitelná ustanovení daňového řádu je třeba vykládat „ve světle smyslu a účelu insolvenčního práva a s vědomím jeho ústavních limitů“, přičemž „nelze dovolit, aby nepřiměřeně širokým uplatněním „započtení“ daňových pohledávek postupem podle ustanovení daňového řádu (jež by šlo nad rámec obecných pravidel o započtení v insolvenční) byl ústavně nepřípustně zvýhodněn správce daně jako věřitel“.

[20] Ústavní soud se současnou právní úpravou prozatím zabýval pouze v usneseních. Konstatoval přitom (viz body 10 až 12 usnesení ze dne 30. 3. 2020, sp. zn. II. ÚS 1786/19; shodně též např. usnesení ze dne 7. 4. 2020, sp. zn. I. ÚS 1933/19), že přijetí „§ 242 daňového řádu, podle něhož se za majetek daňového subjektu pro účely insolvenčního řízení považuje až vratitelný přeplatek na daních“ je onou zákonnou změnou přijatou ve smyslu nálezů sp. zn. I. ÚS 544/02 či sp. zn. Pl. ÚS 48/06. Dále uvedl, že „[e]ventuální zákaz započtení vzájemných pohledávek dlužníka a věřitele po rozhodnutí o úpadku podle § 140 odst. 3 písm. c) insolvenčního zákona na daňové přeplatky (nedoplatky) nedopadá už proto, že § 242 daňového řádu je spolu s dalšími ustanoveními téhož zákona ve vztahu speciality k insolvenčnímu zákonu; nadto postup podle § 242 daňového řádu nepředstavuje uspokojení pohledávek (započtením) v insolvenčním řízení, nýbrž vypořádávání přeplatku (nedoplatku) v rámci daňového řízení.“ Uzavřel, že „[u]vedený výklad vztahu mezi daňovým řádem a insolvenčním zákonem nepovažuje Ústavní soud z ústavního hlediska za neudržitelný.“

[21] I v nyní projednávané věci tak Nejvyšší správní soud následoval výkladovou linii vyjádřenou naposledy v rozsudku Q group. Není sporné, že jak daňové nedoplatky, tak i přeplatky, které žalovaný použil k úhradě nedoplatek, měly původ v daňových povinnostech, které vznikly po dni účinnosti rozhodnutí o úpadku. Započtení ve formě převedení přeplatků tedy proběhlo v souladu s výslovnou zákonnou úpravou obsaženou

ve zvláštním ustanovení daňového řádu (§ 242). Toto ustanovení se použilo přednostně před obecnou úpravou obsaženou v insolvenčním zákoně. Do insolvenčního řízení nevstoupily přeplatky ve své původní výši: ještě předtím byly částečně započteny na nedoplatky vzniklé rovněž po účinnosti rozhodnutí o úpadku. Přeplatky vznikly ještě před vydáním kvazirozvrhového usnesení (dle § 305 odst. 2 insolvenčního zákona), a byly proto hned automaticky použity na úhradu nedoplatků, ačkoli o převedení přeplatků vyrozuměl správce daně žalobkyni 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 daňového řádu se použije přednostně před insolvenčním zákonem, a proto správci daně v postupu podle něj nemůže zabránit ani usnesení vydané na základě insolvenčního zákona.

[22] Závěry, z nichž Nejvyšší správní soud vycházel, nejsou v rozporu s názory Petra Lavického ohledně výkladu § 242 odst. 3 daňového řádu uvedenými v díle Baxa, J., a spol., *Daňový řád: Komentář*, Wolters Kluwer, 2011 (dostupném v ASPI), na něž poukazovala stěžovatelka. Ostatně sama stěžovatelka s autorem v kasační stížnosti částečně polemizuje.

[23] Na věci pak nic nemění ani poukaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 29 ICdo 12/2015. V tomto rozhodnutí se sice Nejvyšší soud zabýval problematikou započtení v insolvenčním řízení, nikterak se však nezabýval zvláštní úpravou daňového řádu pro daňové pohledávky, neboť to pro předmět tehdejšího řízení ani nebylo nezbytné. Obecné závěry plynoucí z tohoto rozsudku tak ve vztahu ke speciálním ustanovením daňového řádu nelze bez dalšího použít.

V. Závěr a náklady řízení

[24] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[25] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. podle úspěchu ve věci. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 16. září 2025

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu

