



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudce Štěpána Výborného a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **JUDr. Ing. Lucie Kovářová**, se sídlem Korunní 969/33, Praha 2, insolvenční správce dlužnice ERINOR s.r.o., se sídlem Na Neklance 3232/36, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Kubátem, advokátem se sídlem Korunní 969/33, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2022, č. j. 5555205/22/2000-11452-501591, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 8. 2024, č. j. 10 Af 26/2022 - 48,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 8. 2024, č. j. 10 Af 26/2022 - 48, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## O d ů v o d n ě n í :

## I. Vymezení věci

[1] Zajišťovacími příkazy z listopadu a prosince 2019 uložil Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) společnosti ERINOR s.r.o. (dále jen „daňový subjekt“), aby zajistila složením jistoty úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2019 a květen až říjen 2019. Tuto jistotu daňový subjekt dobrovolně nesložil. Správce daně vydal několik exekučních příkazů, na jejichž základě byla z bankovního účtu daňového subjektu převedena na jeho osobní depozitní daňový účet částka 848 703,70 Kč.

[2] Dodatečnými platebními výměry ze dne 6. 4. 2020 správce daně doměřil daňovému subjektu daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2019 a květen až říjen 2019. Dodatečné platební výměry nabyly právní moci dne 9. 2. 2022 po zamítnutí odvolání daňového dlužníka (mimo dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období září a říjen

2019). Za zdaňovací období duben 2019 byla daňovému subjektu doměřena daň dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 11. 2021 a za zdaňovací období prosinec 2020 konkludentním platebním výměrem ze dne 15. 2. 2021.

[3] Dne 24. 9. 2021 bylo s daňovým subjektem zahájeno insolvenční řízení. Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2021, č. j. MSPH 98 INS 17607/2021-A-10, byl zjištěn úpadek této společnosti, na její majetek prohlášen konkurs a insolvenční správkyň byla jmenována žalobkyně.

[4] Žalobkyně dne 26. 1. 2022 vyzvala správce daně, aby vydal do majetkové podstaty insolvenčního řízení peněžní prostředky získané od daňového subjektu na základě zajišťovacích příkazů.

[5] Rozhodnutím ze dne 7. 2. 2022 Odvolací finanční ředitelství zajišťovací příkazy z procesních důvodů zrušilo (zajišťovací příkazy se staly neúčinnými, a nebylo je tak možno v odvolacím řízení věcně přezkoumat). Toto rozhodnutí nabylo právní moci stejně jako dodatečné platební výměry na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2019 a květen až srpen 2019 dne 9. 2. 2022.

[6] Dne 24. 2. 2022 se konalo přezkumné jednání a všechny přihlášené pohledávky, včetně pohledávek správce daně, na něm byly zjištěny.

[7] Vyrozuměním o převedení přeplatku ze dne 25. 2. 2022, č. j. 1474456/22/2005-80542-110120, žalovaný vyrozuměl žalobkyni (daňový subjekt) o převedení přeplatku na dani ve výši 226 535,75 Kč, získaného v důsledku zajišťovací exekuce, na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“).

[8] Námitku žalobkyně proti vyrozumění o převedení přeplatku zamítl žalovaný shora označeným rozhodnutím ze dne 5. 10. 2022.

[9] Žalovaný považoval zajišťovacími příkazy zajištěnou částku za přeplatek, který lze daňovému subjektu vrátit pouze v případě, že je ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu vratitelným. V daném případě přeplatek na dani v období předcházejícím rozhodnutí o úpadku nebyl vratitelný, protože správce daně současně evidoval nedoplatek téhož dlužníka na jiném jeho osobním daňovém účtu (dani z přidané hodnoty), a to za zdaňovací období předcházející účinnosti rozhodnutí o úpadku. Žalovaný zdůraznil, že daň byla pravomocně stanovena dne 9. 2. 2022 a převedení přeplatků nastalo 18. 2. 2022, tj. přede dnem konání přezkumného jednání. Přeplatky tak byly podle § 242 odst. 2 daňového řádu použity na úhradu splatných daňových pohledávek (dodatečně doměřené daně z přidané hodnoty), které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou.

[10] Žalovaný doplnil, že zánikem účinnosti zajišťovacích příkazů dne 9. 2. 2022 byly zajištěné částky v úhrnné výši 681 710,95 Kč evidované na depozitním účtu daňového subjektu převedeny správcem daně (coby přeplatky) na úhradu (částečnou úhradu) splatných nedoplatků na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2019 a květen až srpen 2019. Zajištěná daň ve výši 226 535,75 Kč evidovaná na depozitním účtu daňového subjektu pak byla správcem daně použita na úhradu (částečnou úhradu) splatného nedoplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2019 a dále na částečnou úhradu splatného nedoplatku daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2019 a prosinec 2020.

pokračování

[11] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) nyní napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2022 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[12] Městský soud předeslal, že ve vypořádání žalobních námitek vyšel z rozsudku městského soudu ze dne 10. 10. 2022, č. j. 14 Af 9/2022 - 24, rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2022, č. j. 62 Af 28/2020 - 98, rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2023, č. j. 2 Afs 256/2022 - 50, který zamítl kasační stížnost proti rozsudku č. j. 14 Af 9/2022 - 24, a rozsudku ze dne 15. 3. 2024, č. j. 8 Afs 157/2022 - 38, který zamítl kasační stížnost proti rozsudku č. j. 62 Af 28/2020 - 98. Všechny čtyři rozsudky se podle městského soudu zabývaly stejným skutkovým stavem a takřka stejnými námitkami.

[13] Městský soud konstatoval, 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. Podle městského soudu § 168 odst. 4 daňového řádu není vůči § 140 odst. 2 insolvenčního zákona *lex specialis*, neboť výslovně nestanoví zvláštní úpravu pro insolvenční řízení. Takovou zvláštní úpravou není ani § 150 odst. 4 daňového řádu. Na daný případ nelze užít rovněž § 242 odst. 2 daňového řádu. Přeplatek vzniká na osobním účtu, nikoliv na depozitním účtu, na kterém správce daně platby evidoval, a proto evidovaná platba nebyla přeplatkem, o kterém hovoří § 242 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný proto nemohl s touto platbou 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. Městský soud nepřisvědčil tvrzení žalovaného, že se jedná o převod zajištěné částky na úhradu daně. Žalovaný by v tomto postupu v době po rozhodnutí o úpadku uspokojoval své nepřednostní pohledávky přednostně před ostatními, na roven 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. Městský soud nesouhlasil ani s tvrzením žalovaného, že platby zajištěné na depozitním účtu jsou majetkem vyloučeným z majetkové podstaty podle § 208 insolvenčního zákona.

## II. Podání účastníků řízení

[14] Proti rozsudku městského soudu podává žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost.

[15] Stěžovatel se domnívá, že „započtení“ vzájemných pohledávek dlužníka (daňového subjektu) a věřitele (správce daně) po rozhodnutí o úpadku dlužníka dne 24. 11. 2021 bylo přípustné podle § 140 odst. 2 insolvenčního zákona a § 242 odst. 2 daňového řádu.

[16] Stěžovatel upozorňuje, že postup dle § 242 daňového řádu nepředstavuje uspokojení pohledávek (započtením) v insolvenčním řízení, nýbrž vypořádávání přeplatku (nedoplatku) v rámci daňového řízení. Existenci vratitelného přeplatku je třeba zjišťovat postupem dle § 242 daňového řádu, přičemž rozhodný je důvod vzniku přeplatku, nikoli jeho evidence. Stěžovatel postupoval v souladu s logikou § 242 daňového řádu, dle níž přeplatek, jehož základem je daňová povinnost, jež jako platební povinnost hmotněprávně „vznikla“ před rozhodnutím o úpadku, lze použít pro účely „započtení“ na nedoplatek. Také na osobním depozitním účtu může vzniknout přeplatek, protože na vymoženou jistotu je

třeba v případě zániku účinnosti zajišťovacích příkazů pohlížet jako na úhrn plateb převyšující úhrn předpisů a odpisů, což ve své podstatě naplňuje definici přeplatku dle § 154 odst. 1 daňového řádu. Teprve přeplatek, který by byl v souladu s předpisy upravujícími daňové řízení kvalifikován jako vratitelný, je majetkem náležejícím do majetkové podstaty dlužníka. Stěžovatel poukazuje na § 168 odst. 4 daňového řádu, který předpokládá při ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů zacházení s přeplatkem na osobním depozitním účtu zcela totožným způsobem jako v případě jakéhokoli jiného přeplatku ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu. Nová právní úprava rovněž počítá s existencí přeplatku na osobním depozitním účtu daňového subjektu, resp. s provedením testu vratitelnosti.

[17] Stěžovatel nepovažuje za relevantní odkazy městského soudu na obdobné kauzy řešené před krajskými soudy a Nejvyšším správním soudem. V těchto případech nebyla řešena otázka, zda správce daně mohl postupovat podle § 242 odst. 2 daňového řádu a platbu následně vydat/nevydat jako „vratitelný přeplatek“ do majetkové podstaty dlužníka.

[18] Stěžovatel shrnuje a opakuje, že nelze považovat za rozhodující, že přeplatek z titulu pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů vznikl po dni úpadku na osobním depozitním účtu dlužníka ve smyslu § 150 odst. 4 daňového řádu a pouze na základě této skutečnosti dovozovat nemožnost aplikace § 242 odst. 2 daňového řádu. Platba evidovaná na depozitním účtu poté, co došlo k zániku zajišťovacích příkazů, je při převodu zajištěných plateb na úhradu daně podle § 150 odst. 4 daňového řádu v době po úpadku přeplatkem ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu, o kterém hovoří § 242 odst. 2 daňového řádu.

[19] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí se závěry napadeného rozsudku. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 256/2022 - 50, který dle jejího názoru řešil skutkově totožnou věc. Stěžovatel nesprávně kvalifikuje částku evidovanou na depozitním účtu dlužníka jako přeplatek dle § 154 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně se ztotožňuje s městským soudem, že přeplatek vzniká toliko na osobním účtu. Nesouhlasí, že by se v daném případě mohlo jednat o převod zajištěné částky na úhradu daně podle § 150 odst. 4 daňového řádu.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Podle § 140 odst. 2 věty první insolvenčního zákona *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.*

[23] Podle § 150 odst. 4 daňového řádu *částky na zajištění úhrady na nesplatnou 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.*

pokračování

[24] Podle § 168 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *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.*

[25] Podle § 242 odst. 2 daňového řádu *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.*

[26] Nejvyšší správní soud úvodem obecně souhlasí s městským soudem, že pohledávky některých věřitelů nemohou být zásadně zvýhodněny oproti pohledávkám věřitelů ostatních. Jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018 - 65, č. 4119/2021 Sb. NSS, podle čl. 11 odst. 1 věty druhé Listiny základních práv a svobod má vlastnické právo všech vlastníků stejný zákonný obsah a ochranu. Je proto obecně nepřipustné svévolně zvýhodnit pohledávky veřejnoprávní (typicky daňové) oproti pohledávkám soukromoprávním; stát jako vlastník nemá obecné právo být oproti jiným vlastníkům zvýhodněn. 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.

[27] S ohledem na tyto premisy mohou být za zvláštní úpravu vůči insolvenčnímu zákonu považována pouze ta ustanovení daňového řádu, která se jasně a nepochybně vztahují na „insolvenční situace“ a zřetelně se tak vymezují oproti obecné úpravě insolvenčního zákona. Mezi tato ustanovení náleží § 242 odst. 2 daňového řádu, který specificky upravuje režim některých pohledávek v rámci řešení úpadku dlužníka. Rozšířený senát ve shora citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 4/2018 - 65 k § 242 až § 245 daňového řádu 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). V bodech 67 a 68 citovaného rozsudku pak uvedl, že daňové pohledávky mohou být za podmínek vymezených v § 242 daňového řádu hrazeny „započtením“. V návaznosti na to uzavřel (bod 69), že *„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 popsáném 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.“*

[28] Stále však platí, že přednostně použitelná ustanovení daňového řádu je třeba i dle citovaného rozsudku rozšířeného senátu vykládat *„ve světle smyslu a účelu insolvenčního práva a s vědomím jeho ústavních limitů“*. Nelze dovolit, aby nepřiměřeně širokým uplatněním „započtení“ daňových pohledávek, jež by šlo nad rámec obecných pravidel

o započtení v insolvenční, byl ústavně nepřipustně zvýhodněn správce daně jako věřitel. Jak dovodil Ústavní soud v nálezu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, případně „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“.

[29] Městský soud v nyní projednávané věci dospěl k závěru, že 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, protože částka zajištěná na základě zajišťovacích příkazů nebyla přeplatkem, o kterém hovoří § 242 odst. 2 daňového řádu. Podle městského soudu přeplatek vzniká na účtu osobním, nikoliv na účtu depozitním, na kterém správce daně sporné platby evidoval. Správce daně mohl evidovanou platbu převést pouze podle § 168 odst. 4 daňového řádu, který však není speciální úpravou vůči § 140 odst. 2 insolvenčního zákona.

[30] Nejvyšší správní soud předně souhlasí s městským soudem, že § 168 odst. 4 daňového řádu patří mezi ustanovení daňového řádu, z jejichž znění není patrné, že obsahují zvláštní pravidla pro insolvenční situace, modifikovaná oproti pravidlům obecným, jež jsou zakotvena v insolvenčním zákoně. Městský soud proto nepochybil v závěru, že zajištěné částky z depozitního účtu nemohl správce daně převést podle § 168 odst. 4 daňového řádu, protože po zjištění úpadku nelze citované ustanovení daňového řádu aplikovat. Tento závěr odpovídá shora citovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 256/2022 - 50, body 17 a 18, a č. j. 8 Afs 157/2022 - 38, bod 13. Stejně tak podle rozsudku č. j. 8 Afs 157/2022 - 38 není § 150 odst. 4 daňového řádu vůči insolvenčnímu zákonu *lex specialis*, protože při samostatném postupu podle § 150 odst. 4 daňového řádu po rozhodnutí o úpadku by správce daně uspokojoval své nepřednostní pohledávky přednostně před ostatními, na roven postavenými věřiteli v insolvenčním řízení.

[31] V naposledy citovaných rozsudcích ovšem Nejvyšší správní soud posuzoval výhradně vztah insolvenčního zákona a § 168 odst. 4 a 150 odst. 4 daňového řádu a nikoli aplikovatelnost § 242 odst. 2 daňového řádu na dané skutkové a procesní situace, jelikož stěžovatel (žalovaný) tuto námitku uplatnil opožděně (rozsudek č. j. 2 Afs 256/2022 - 50), resp. výslovně uvedl, že prostředky vymožené na základě zajišťovacího příkazu nepovažuje za přeplatek ve smyslu daňového řádu, čímž sám použití daného ustanovení vyloučil (rozsudek č. j. 8 Afs 157/2022 - 38). Na základě těchto skutečností Nejvyšší správní soud v obou rozsudcích zdůraznil, že se výkladem § 242 odst. 2 daňového řádu nezabýval.

[32] Z výše uvedeného vyplývá, že Nejvyšší správní soud dosud nevyslovil právní názor, zda je v obdobných situacích správce daně oprávněn převést přeplatek podle § 242 odst. 2 daňového řádu na úhradu splatných daňových pohledávek. Městskému soudu lze přisvědčit, že stěžovatel, jakožto správní orgán rozhodující o právech a povinnostech, se k otázce použití § 242 odst. 2 daňového řádu staví do určité míry nekonzistentně, tento postup ovšem nelze považovat za rozporný se zákony či judikaturou. Vyslovily-li správní soudy doposud jasný právní názor toliko k otázce, zda lze v dané situaci pro „započtení“ přeplatku aplikovat § 168 odst. 4 daňového řádu, nebyl postup správce daně podle § 242 odst. 2 téhož zákona *a priori* rozporný s dosavadní judikaturou. Stěžovatel svůj postup řádně a racionálně odůvodnil a ani žalobkyně se v této souvislosti nedovolává porušení zásady legitimního očekávání. Změna právního nazírání stěžovatele na možnost užití částky vybrané správcem

pokračování

daně na základě zajišťovacího příkazu na úhradu daně doměřené v průběhu insolvenčního řízení tedy sama o sobě nemůže založit nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[33] Nejvyšší správní soud opakuje, že městský soud shledal postup stěžovatele nezákonným, protože dle jím vysloveného názoru správce daně nemohl po rozhodnutí o úpadku daňového subjektu převést tyto částky z osobního depozitního účtu na osobní daňový účet daňového subjektu za účelem úhrady daně, takže částka zajištěná na základě zajišťovacích příkazů nebyla podle daňového řádu přeplatkem. S tímto výkladem se ovšem Nejvyšší správní soud neztotožňuje, protože nereflexuje znění § 242 odst. 2 daňového řádu, přestože právě toto ustanovení správce daně a stěžovatel v posuzované věci aplikovali.

[34] Zákonodárce v § 242 daňového řádu definoval, že přeplatek vycházející z daňových povinností vzniklých do dne účinnosti rozhodnutí o úpadku může být použit pouze na úhradu pohledávek stejného typu (tj. vzniklých do dne účinnosti rozhodnutí o úpadku), které musí být splatné, přihlášené a dosud ohledně nich neproběhlo přezkumné jednání. Výslovně určil, že *„pro potřeby insolvenčního řízení je za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2025, č. j. 1 Afs 121/2024 - 44, bod 16).

[35] Pojem „přeplatek“ je definován v § 154 odst. 1 daňového řádu jako *částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu*. Jinými slovy se jedná o částku převyšující v daném okamžiku všechny splatné platební povinnosti evidované v rámci jednoho osobního daňového účtu. Zároveň platí, že ne každý přeplatek je přeplatkem vratitelným. Pojem „vratitelný přeplatek“ vyjadřuje nárok daňového subjektu, tj. částku, na jejíž vyplacení (či jinou zákonem předvídanou dispozici) má daňový subjekt právo, kterého se může domáhat a jehož nezákonné odepření je zákonem sankcionováno (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 Afs 235/2014 - 65). Situace, kdy se přeplatek stává vratitelným, definuje § 154 odst. 2 daňového řádu, který ukládá správci daně převést přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4 (tj. nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, vyžádá-li si ho správce daně). Neexistuje-li takový nedoplatek, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Vratitelný přeplatek (na rozdíl od prostého přeplatku) je v dispozici daňového subjektu. Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o jeho vrácení nebo o jeho použití na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně (viz § 155 daňového řádu). Proto pouze vratitelný přeplatek je podle § 242 odst. 2 daňového řádu považován za majetek daňového subjektu, a to i pro potřeby insolvenčního řízení.

[36] Nejvyšší správní soud obecně souhlasí s městským soudem, že přeplatek vzniká na účtu osobním, nikoliv na účtu depozitním. Na straně druhé ale nelze pomíjet, že záznamy na osobních daňových účtech poskytují přehled o stavu splatných daňových pohledávek a jejich význam je především evidenční. Takto také Nejvyšší správní soud konstatoval (byť ve vztahu k přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně), že není významné, zda z hlediska evidenčního byly finanční prostředky zaneseny na osobním depozitním účtu pro zajišťovací příkazy, nebo na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty (rozsudek ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023 - 41, bod 47). Stěžovatel v této

souvislosti také přílehavě upozorňuje, že možnost existence přeplatku na osobním depozitním účtu předpokládá i daňový řád v § 155b odst. 6 písm. b), dle něhož *stanoví-li zákon, že se vratitelný přeplatek vrací bez žádosti, správce daně tento vratitelný přeplatek daňovému subjektu nevrátí bez žádosti, pokud je o to daňovým subjektem před jeho vrácením požádán; je-li vratitelný přeplatek evidován na osobním depozitním účtu, musí daňový subjekt v žádosti uvést, na který osobní daňový účet má být vratitelný přeplatek převeden.*

[37] Z naposledy uvedeného dle Nejvyššího správního vyplývá, že důraz městského soudu na způsob evidence přeplatku, tj. zda je veden na depozitním, či osobním daňovém účtu, nebyl pro posouzení věci stěžejní. Naopak povinností městského soudu bylo zhodnotit, zda evidované platby, které byly použity na úhradu splatných daňových pohledávek, byly vratitelným přeplatkem či přeplatkem, o kterém hovoří § 242 odst. 2 daňového řádu. Neboli pro posouzení zákonnosti stěžovatelova postupu byl klíčový test vratitelnosti, v němž měl zhodnotit, zda byly splněny předpoklady pro úhradu splatných daňových pohledávek zjištěnými přeplatky podle § 242 odst. 2 daňového řádu. Tyto podmínky se striktně váží k časovému období vzniku přeplatku a vzniku daňové povinnosti před rozhodnutím o úpadku. Samotná skutečnost, na jakém daňovém účtu jsou přeplatky evidovány, není rozhodná.

[38] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se stěžovatelem, že existenci (vratitelného) přeplatku je třeba pro účely souběhu daňového a insolvenčního řízení zjišťovat primárně postupem dle § 242 daňového řádu, přičemž rozhodný je důvod vzniku přeplatku, nikoli jeho evidence. Ustanovení § 242 odst. 2 daňového řádu je speciální a přednostně použitelnou právní úpravou k úpravě obsažené v insolvenčním zákoně a zákonodárce pro zde uvedené typy pohledávek zavedl zvláštní procesní pravidla reflektující jejich zvláštní povahu. Cílem § 242 daňového řádu není konkrétně definovat, jaké všechny daňové nároky spadají do majetkové podstaty, ale zdůraznit, že pro účely majetkové podstaty je přeplatek relevantní až tehdy, je-li vratitelný, a současně limitovat započitatelnost přeplatku souvisejícího s aktivitami daňového dlužníka před rozhodnutím o úpadku (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2025, č. j. 6 Afs 14/2024 - 52, bod 33). Tento výklad odpovídá vůli zákonodárce, který v důvodové zprávě k vládnímu návrhu daňového řádu k (obsahově prakticky shodnému) konstatoval, že „*v odstavcích 2 a 3 se k odstranění případných pochyb o možnosti využití institutu občanskoprávního započtení při posuzování převádění přeplatků v rámci evidence daní upřesňuje, že o majetek daňového subjektu se jedná až v případě zjištěného vratitelného přeplatku. Platí totiž obecné pravidlo, podle něhož se přeplatek dostává do dispozice daňového subjektu až v případě, kdy je vratitelný, tj. neexistují žádné nedoplatky, na které by mohl být převeden.*“ Podle Nejvyššího správního soudu nelze přehlížet, že jakkoli shora citovaná judikatura hovořila o „započtení ve formě převedení přeplatků“, postup podle § 242 daňového řádu ve své podstatě nepředstavuje uspokojení pohledávek (započtením) v insolvenčním řízení, nýbrž vypořádávání přeplatku (nedoplatku) v rámci daňového řízení (usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 6. 2020, sp. zn. I. ÚS 1933/19, bod 6).

[39] Nejvyšší správní soud nepopírá, že nepřiměřeně širokým uplatněním „započtení“ daňových pohledávek, jež by šlo nad rámec obecných pravidel o započtení v insolvenční, nemůže být ústavně nepřipustně zvýhodněn správce daně jako věřitel. Ustanovení § 242 odst. 2 daňového řádu ovšem předvídá situace, za nichž mohu mít finanční úřady jako správci daně výjimečně výhodnější postavení v uspokojování jejich pohledávek (reprezentujících určitý veřejný zájem). Výkladem městského soudu byla vůle zákonodárce



pokračování

nepřípustně zúžena z hlediska způsobu evidence daňových přeplatků, ačkoli § 242 odst. 2 daňového řádu obecně připustil, aby přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, byl správcem daně použit na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Shora předestřeným výkladem nedochází k nepřipustnému zvýhodnění správce daně jako věřitele v insolvenčním řízení, ve kterém mají mít věřitelé v zásadě rovné postavení, protože zvýhodnění správce daně při uspokojování jeho pohledávek je v tomto případě formulováno explicitně, ústavně konformně a obhajitelně (nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02).

[40] Nejvyšší správní soud tedy ve shodě se stěžovatelem shrnuje, že nelze považovat za rozhodující, že přeplatek z titulu pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů vznikl na osobním depozitním účtu dlužníka a pouze na základě této skutečnosti dovozovat nemožnost aplikace § 242 odst. 2 daňového řádu. Z dikce § 242 odst. 2 vyplývá, že přeplatek, který vznikl z daňových povinností, které předcházejí rozhodnutí o úpadku, je možné započíst na daňovou pohledávku, která vznikla před rozhodnutím o úpadku, takže není pohledávkou za majetkovou podstatou (avšak pouze do přezkumného jednání). Povinností městského soudu proto bude posoudit, zda v hodnocené věci daňové nedoplatky i přeplatky, které žalovaný použil k úhradě nedoplatků, měly původ v daňových povinnostech, které vznikly přede dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku. K těmto úvahám Nejvyšší správní soud předesílá, že podle § 3 daňového řádu *daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající*. Na základě těchto úvah městský soud zjistí, zda převedení přeplatků proběhlo v souladu s výslovnou zákonnou úpravou obsaženou v § 242 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení se použije přednostně před obecnou úpravou obsaženou v insolvenčním zákoně.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud shledal ze shora uvedených důvodů kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek městského soudu ze shora uvedených důvodů zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. října 2025

Ivo Pospíšil  
předseda senátu