



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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**, se sídlem Mikulášská třída 455/9, Plzeň, insolvenční správce dlužníka STEEN QOS s.r.o., se sídlem Vojkovice 58, Vojkovice nad Ohří, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Karlovarský kraj**, se 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,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, jímž bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 23. 4. 2024, č. j. 346363/24/2401-50523-405351, tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl námitku žalobce směřující proti níže specifikovaným vyrozuměním stěžovatele, podanou podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

[2] 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 současně byl ustanoven insolvenční správce (dále jen „usnesení o úpadku“).

[3] Stěžovatel 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 1“). Žalovaný podle § 154 odst. 2 daňového řádu vyrozuměl dlužníka dne 12. 1. 2024

(č. j. 13249/24/2401-50523-405351) o převedení přeplatku DPFO na úhradu nedoplatku 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 (vyrozumění 1).

[4] Ke dni 22. 1. 2024 evidoval stěžovatel u dlužníka jednak přeplatek na odvodech 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 NEM“). Stěžovatel podle § 154 odst. 2 daňového řádu vyrozuměl dlužníka přípisem 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 (vyrozumění 2).

[5] 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.

[6] Stěžovatel 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. Jeho postup tak byl 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 stěžovatele 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.

[7] V **žalobě** žalobce namítl, že stěžovatel nebyl oprávněn převést přeplatky dle vyrozumění 1 a vyrozumění 2. Institut převedení přeplatku se obsahově kryje s institutem započtení regulovaným v § 140 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „insolvenční zákon“), který má jako *lex specialis* přednost před daňovým řádem. Podle tohoto ustanovení 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 naroven 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). Stěžovatel v insolvenčním řízení dlužníka přitom daňové nedoplatky nepřihlásil, tudíž je nebyl oprávněn po úpadku dlužníka započíst. Žalobce dodal, že stěžovatelem přihlášené pohledávky byly popřeny insolvenčním správcem co do pravosti a výše.

pokračování

[8] **Krajský soud** žalobu shledal důvodnou, rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu obsahuje § 154 daňového řádu speciální úpravu způsobu zániku daňových pohledávek správce daně vůči daňovému subjektu převedením daňového přeplatku na daňový nedoplatek. Tato zvláštní právní úprava je dále speciálně regulována v § 242 daňového řádu pro případ insolvenčního řízení daňového subjektu. Dle krajského soudu je správce daně oprávněn převést přeplatek na úhradu nedoplatku za kumulativního splnění čtyři podmínek: i) přeplatek vznikl na základě daňových povinností, které vznikly *před* účinností 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 (nikoliv dnem převodu přeplatku na nedoplatek). A jen ta část přeplatku nezaniklá takovým postupem se stane vratitelným přeplatkem a majetkem daňového subjektu. V posuzovaném případě mezi stranami nebylo sporu o splnění prvních dvou podmínek.

[9] K otázce aplikační přednosti speciální regulace správy daní ve vztahu k insolvenčním řízením vůči insolvenčnímu zákonu krajský soud poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž je daňový řád vůči insolvenčnímu zákonu *lex specialis*. Argumentace žalobce, že postup správce daně při převedení přeplatků úpadce na nedoplatky úpadce podle daňového řádu je vyloučen § 140 insolvenčního zákona, jakožto *lex specialis*, nebyla dle soudu správná. 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.

[10] Důvodnou shledal krajský soud námitku, podle níž byl stěžovatel povinen přihlásit v insolvenčním řízení dlužníka své pohledávky, aby na tyto mohl převést přeplatky dlužníka. Poznamenal, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je podmínkou postupu podle § 242 odst. 2 daňového řádu přihláška v insolvenčním řízení, již správce daně vůči úpadci uplatní právě ty daňové pohledávky, které použije pro úhradu daňových nedoplatků úpadce (v daném případě nedoplatek na DPH 1, nedoplatek DPH 2 a nedoplatek NEM), tj. přihlášení pohledávek z titulu daňových nedoplatků.

[11] V případě žalobce krajský soud z insolvenčního rejstříku zjistil, že stěžovatel 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, odvolání za porušení rozp. kázně – Národní fond II čj. 898054/19/2400-31472-400222 za zdaňovací období od 01. 01. 2022 do 31. 12. 2022“ (tj. přihláška pohledávky stěžovatele č. P10). Vyrozuměním 1 a vyrozuměním 2 stěžovatel převedl tyto přeplatky dlužníka na dva jeho daňové nedoplatky: jednak na nedoplatek daně z přidané hodnoty s příslušenstvím (nedoplatek DPH1 a nedoplatek DPH 2) a jednak na nedoplatek na dani z nemovitých věcí (nedoplatek NEM). Krajský soud ve veřejném rejstříku ověřil, že tyto nedoplatky stěžovatel do insolvenčního řízení nepřihlásil. Dále poznamenal, že stěžovatel ve svém vyjádření potvrdil, že v době

vydání vyrozumění 1 a vyrozumění 2 nedoplatek DPH 1, nedoplatek DPH 2 a nedoplatek NEM neevidoval, a tedy je do insolvenčního řízení nepřihlásil. Tímto stěžovatel sám potvrdil, že nemohl podmínky podle § 242 odst. 2 daňového řádu splnit.

[12] V **kasační stížnosti** stěžovatel namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Primárně tvrdí, že krajský soud nesprávně vyložil § 242 odst. 2 daňového řádu, neboť toto ustanovení nestanoví přihlášení pohledávky v insolvenčním řízení jako podmínku pro převedení (zápočet) přeplatku. Z jazykového výkladu totiž text zákona neoznačuje daňové pohledávky (na jejichž úhradu lze použít přeplatek) slovy „přihlášené“ nebo „uplatněné“, nýbrž hovoří pouze o „splatných daňových pohledávkách.“ Časové omezení „do jejich přezkoumání“ lze dle stěžovatele vykládat jako obecnou hranici pro použití „předpodstatových“ přeplatků, nikoliv jako podmínku předchozího přihlášení konkrétních pohledávek. Pokud by správce daně měl přihlásit pohledávky a s použitím přeplatku vyčkat na přezkoumání pohledávky, vedl by takový výklad k absurdnímu dopadu, neboť s okamžikem přezkoumání pohledávky správce daně ztrácí možnost použít přeplatek na úhradu přihlášené pohledávky. Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 261/2015-18 není dle stěžovatele na danou situaci přiléhavý, neboť v tomto rozsudku řešil soud odlišnou situaci (použití „zapodstatového“ přeplatku na úhradu „zapodstatového“ nedoplatku).

[13] Stěžovatel poznamenává, že § 242 až § 244 daňového řádu je speciální vůči právní úpravě obsažené v insolvenčním zákoně, což podporuje odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65; proto nelze aplikovat pro daný případ obecná pravidla uvedená v insolvenčním zákoně, zejména § 140. Současná správní praxe je dlouhodobě ustálená a odpovídá metodickým materiálům Generálního finančního ředitelství. Technicky navíc není možné přihlásit nedoplatek bez zohlednění existujícího přeplatku, neboť k započtení dochází automaticky.

[14] Stěžovatel rovněž poukázal na § 154 odst. 2 a 5 daňového řádu, podle něhož dochází k úhradě nedoplatku po splnění zákonných podmínek automaticky. Pokud by vyčkával s převedením přeplatku na úhradu nedoplatku do data přezkumného jednání, byl by povinen tento přeplatek zohlednit při výpočtu úroků u pohledávek, které přihlašuje do insolvenčního řízení. Zdůraznil, že moment „započtení“ pohledávek je ryze zákonným účinkem a procedura jeho technického provedení a formálního (deklaratorního) vyrozumění, která z přirozených důvodů jsou reálně prováděna s časovým odstupem, nemůže zakládat novou nebo jinou skutkovou či právní podstatu.

[15] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dle stěžovatele spočívá v tom, že se krajský nevypořádal s tím, kdy bylo vydáno vyrozumění o použití přeplatku, resp. kdy došlo k úhradě nedoplatku převedením přeplatku (§ 154 odst. 5 daňového řádu) ve vztahu k rozhodnutí o úpadku dlužníka. Při použití argumentu a contrario, lze § 140 odst. 3 písm. a) insolvenčního zákona vyložit tak, že pokud zákonné podmínky započtení byly splněny před rozhodnutím o úpadku, požadavek přihlášené pohledávky se neuplatní. V dané věci je relevantní posoudit, ve kterých případech došlo k úhradě nedoplatků převodem přeplatků již v období před zjištěním úpadku. U těchto převodů by byly podmínky započtení splněny před rozhodnutím o úpadku, a proto by se na ně za přiměřeného použití podmínek § 140 insolvenčního zákona neměl vztahovat požadavek přihlášení pohledávky dle odst. 3. Krajský

pokračování

soud však toto časové rozlišení neprovedl a aplikoval jednotný přístup na všechny převody bez ohledu na den úhrady.

[16] Krajský soud dle stěžovatele vyhodnotil jeho vyjádření ze dne 6. 5. 2025 pod č. j. 468344/25/2440-11450-405128 (dále jen „vyjádření ze dne 6. 5. 2025“) nesprávně. Stěžovatel nezpochybnil datum vzniku či konkrétní výši nedoplatku, respektive přeplatku. Jelikož stěžovatel postupoval v souladu s § 242 odst. 2 daňového řádu, nemohl již uhrazenou pohledávku následně přihlásit přihláškou do insolvenčního řízení vedeného s dlužníkem jako úpadcem. Napadený rozsudek je nesrozumitelný, neboť krajský soud nejprve označil vznik a výši jak daňových přeplatků, tak i nedoplatků za nesporné, a naproti tomu v závěru svého rozhodnutí právě tvrzenou neexistencí daňových nedoplatků odůvodnil zrušení správního rozhodnutí.

[17] Žalobce se ve **vyjádření ke kasační stížnosti** ztotožnil se závěry krajského soudu.

[18] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřená osoba s náležitým právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[19] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost **není** důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se primárně musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí představuje takovou vadu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítl, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, respektive jak podrobně měl být rozsudek odůvodněn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24).

[22] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud nezkoumal skutečnosti, kdy bylo vydáno vyrozumění o použití přeplatku, respektive, kdy došlo k úhradě nedoplatku převedením přeplatku ve vztahu k rozhodnutí o úpadku dlužníka. Dle stěžovatele je pro posouzení věci zásadní posoudit, ve kterých případech došlo k úhradě nedoplatků převodem přeplatků již v období před zjištěním úpadku, neboť u těchto převodů by nebylo třeba uplatnění pohledávek přihláškou a podmínky započtení by byly splněny za přiměřeného použití § 140 odst. 3 písm. a) insolvenčního řádu *a contrario*. Stěžovatel namítá, že krajský soud pochybil, pokud časové rozlišení neprovedl.

[23] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že jde-li o časový okamžik vzniku přeplatků dlužníka (přeplatek DPFO a přeplatek ODV) a nedoplateků dlužníka (nedoplatek na DPH 1, nedoplatek DPH 2 a nedoplatek NEM), krajský soud vycházel ze shodných tvrzení účastníků řízení, tedy, že tyto vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka (k tomu viz dále). Krajský soud sice detailně nezkoumal, kdy došlo k započtení (pozn.: použití daňového přeplatku na úhradu nedoplatku není funkčně nic jiného než zvláštní forma započtení upravená zákonem) toho kterého přeplatku na nedoplatek dlužníka a vycházel toliko ze skutečností vyplývajících ze správního spisu (body 2. a 3. napadeného rozsudku), je však třeba zdůraznit, že důvodem pro zrušení rozhodnutí stěžovatele byla skutečnost, že své pohledávky evidované vůči dlužníkovi do dne zjištění jeho úpadku neuplatnil v insolvenčním řízení prostřednictvím přihlášky. Krajský soud tudíž již nezkoumal, kdy přesně došlo k okamžiku započtení, neboť rozhodnutí stěžovatele zrušil z jiného důvodu.

[24] Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost, zejména pro vnitřní rozpornost odůvodnění napadeného rozsudku shledává stěžovatel ve vztahu k hodnocení jeho vyjádření ze dne 6. 5. 2025 krajským soudem. Namítá, že mezi stranami nebylo sporu o tom, kdy vznikly nedoplatky a přeplatky a kdy došlo k jejich započtení, přičemž shodná tvrzení stran krajský soud aproboval; v bodech 47. a 48. však krajský soud existenci daňových přeplatků a nedoplateků relativizoval, čímž zpochybnil skutkový stav dříve zjištěný a jím aprobovaný. Jakkoliv Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že závěry krajského soudu ve zmíněných bodech odůvodnění napadeného rozsudku jsou poněkud matoucí a vyjádření stěžovatele vytrženo z kontextu, toto dílčí pochybení nepůsobí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku jako celku. Jak totiž bylo uvedeno výše, krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí z důvodu, že stěžovatel své pohledávky vůči dlužníkovi nepřihlásil do insolvenčního řízení, tudíž je ani nemohl započíst na přeplatky dlužníka, a nikoliv z důvodu, že by neexistovaly.

[25] Stěžovatel namítá, že § 242 odst. 2 daňového řádu nestanoví jako podmínku pro převedení přeplatku na nedoplatek dlužníka povinnost přihlásit započítávané pohledávky v insolvenčním řízení. Podle něj je § 242 daňového řádu speciální vůči právní úpravě obsažené v insolvenčním zákoně, a tudíž k započtení přeplatků na nedoplatky dlužníka mělo dojít automaticky postupem dle § 154 daňového řádu.

[26] Dle § 242 odst. 1 daňového řádu *„[d]aňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, jsou pohledávky za majetkovou podstatou.“*

[27] Dle § 242 odst. 2 daňového řádu *„[p]ro 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.“*

[28] Dle § 242 odst. 3 daňového řádu *„[p]řeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou.“*

pokračování

[29] Dle § 140 odst. 2 věty první insolvenčního zákona „[z]apočtení 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.“

[30] Dle § 140 odst. 3 písm. a) insolvenčního zákona „[z]apočtení podle odstavce 2 není přípustné, jestliže dlužníkům věřitel se ohledně své započitatelné pohledávky nestal přihlášeným věřitelem.“

[31] V první řadě je nutné připomenout princip rovnosti a ochrany vlastnického práva v oblasti insolvenčního řízení. Ústavní soud již v nálezech ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06 (N 121/50 SbNU 31; 342/2008 Sb.) a ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06 (N 217/51 SbNU 697; 54/2009 Sb.) uvedl, že z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka v daňových věcech reprezentovaného správcem daně, která by v případech vyhlášených konkursů vedla k jeho zvýhodnění a přiznávala mu privilegované postavení vůči ostatním konkursním věřitelům v souvislosti se započtením daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku. Jakkoliv Ústavní soud rozhodoval za účinnosti dřívější právní úpravy (zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání), jeho závěry týkající se zásadně rovného postavení věřitelů úpadce v insolvenčním řízení jsou nadále platné a odpovídají rovněž základním zásadám insolvenčního řízení (§ 5 insolvenčního zákona), v jejichž popředí stojí zásada rovnosti věřitelů pohledávek se stejným charakterem (zásada *par condicio creditorum*). Rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z premisy, že vlastnické právo (čl. 11 odst. 1 Listiny) všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Proto je obecně nepřípustné svévolně zvýhodnit pohledávky veřejnoprávní (typicky daňové) oproti pohledávkám soukromoprávním; stát jako vlastník nemá obecné právo být oproti jiným vlastníkům zvýhodněn (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS).

[32] Na druhou stranu, jak správně poznamenal krajský soud, pro určité typy pohledávek může zákonodárce zavést zvláštní procesní pravidla reflektující zvláštní povahu těchto pohledávek či zvláštní způsob rozhodování o nich; případné zvýhodnění správce daně musí být formulováno explicitně, ústavně konformně a musí být obhajitelné [k tomu srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02 (N 76/37 SbNU 75)]. Totožně nahlíží na otázku uspokojování daňových pohledávek v insolvenčním řízení i Nejvyšší správní soud (viz výše citovaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 4/2018-65, bod 33). Tímto zvláštním případem jsou § 242 až § 245 daňového řádu. Judikatura Nejvyššího správního soudu dlouhodobě zastává stanovisko, že pravidla v § 242 až § 245 daňového řádu jsou použitelná přednostně před jim odpovídajícími obecnými pravidly insolvenčního zákona. Do této míry jsou tedy úvahy stěžovatele správné. Přesto je nutné zdůraznit, že výklad těchto speciálních ustanovení musí být prováděn ve světle smyslu a účelu insolvenčního práva a s vědomím jeho ústavních limitů vyložených výše.

[33] Je třeba doplnit, že rozšířený senát v rozsudku č. j. 9 Afs 4/2018-65, rozdělil ustanovení daňového řádu na dvě skupiny. Do první skupiny patří ta ustanovení, z nichž je jasné a nepochybné, že se vztahují na insolvenční situace (§ 242 až § 245 daňového řádu); tato pravidla budou v insolvenčních situacích použitelná a budou mít přednost před obecnou úpravou v insolvenčním zákoně (bod 35.). Do druhé skupiny patří ta ustanovení, z jejichž znění není patrné, že mají obsahovat zvláštní pravidla pro insolvenční situace; tato pravidla

nebudou v insolvenčních situacích použitelná (bod 36.). Procesní (správní) postup podle § 154 odst. 2 a 5 daňového řádu, týkající se automatického převedení přeplatku na úhradu případného nedoplatku daňového subjektu (dlužníka), jímž argumentuje stěžovatel, však nelze v případech insolvenčního řízení bez dalšího aplikovat. Postup správce daně podle § 242 (a § 152) daňového řádu je totiž k § 154 odst. 2 a 5 téhož zákona v poměru speciality. Správce daně nemůže ignorovat tato speciální ustanovení a bez ohledu na stav insolvenčního řízení převést přeplatky dlužníka na jeho nedoplatky postupem podle § 154 odst. 2 nebo 5 daňového řádu.

[34] Nejvyšší správní soud uvedl v nedávném rozsudku ze dne 14. 5. 2025, čj. 10 Afs 87/2024-34: „*Pohledávky uspokojované v insolvenčním řízení, ve kterém je úpadek dlužníka řešen konkursem, lze rozdělit – zjednodušeně řečeno – na pohledávky obvyčejné a pohledávky za podstatou. Pohledávky za podstatou (zcela přesně: pohledávky za majetkovou podstatou dlužníka a pohledávky, které jsou jim postaveny na roveň) se uspokojují kdykoli po rozhodnutí o úpadku, v plné výši (§ 168 odst. 3 a § 169 odst. 3 insolvenčního zákona). Obvyčejné pohledávky se uspokojují až po nich, tedy z toho, co z dlužníkovy majetkové podstaty (respektive jejího zpeněžení) zbylo, a to poměrně vzhledem k jejich zjištěné výši (§ 306 odst. 3 insolvenčního zákona).*“ V případě souběhu daňového a insolvenčního řízení tyto druhy pohledávek blíže upravuje § 242 daňového řádu. Rozhodnými skutečnostmi pro rozlišení, zda se v konkrétním případě jedná o pohledávku obvyčejnou (která se v insolvenčním řízení uplatňuje prostřednictvím přihlášky – k tomu viz dále) nebo o pohledávku za majetkovou podstatou [která se zpravidla uplatňuje u osoby s dispozičním oprávněním (§ 203 insolvenčního zákona) kdykoliv v průběhu insolvenčního řízení], jsou jednak okamžik, kdy vznikla daňová povinnost (§ 3 daňového řádu), a jednak okamžik účinnosti rozhodnutí insolvenčního soudu o úpadku dlužníka. Pokud daňová povinnost, jejímž důsledkem je vznik daňové pohledávky, vznikla před účinností rozhodnutí o úpadku, jedná se o obvyčejnou pohledávku. Jde-li o daňovou pohledávku, která vznikla v důsledku daňové povinnosti vzniklé v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, jedná se o pohledávku za majetkovou podstatou.

[35] Jak bylo shora naznačeno, obvyčejné daňové pohledávky, tedy ty, které vznikly na základě daňových povinností před rozhodnutím o úpadku, je třeba v insolvenčním řízení uplatnit přihláškou. V této souvislosti krajský soud správě poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudcích ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 261/2015-18, č. 3416/2016 Sb.NSS a ze dne 1. 9. 2016, č. j. 10 Afs 208/2015-36, z nichž tento závěr plyne. Nutno zdůraznit, že pokud by správce daně daňovou pohledávku, která vznikla před účinností rozhodnutí o úpadku, neuplatnil v insolvenčním řízení prostřednictvím přihlášky, obcházel by tím insolvenční zákon a zjednával by si lepší postavení, než mají ostatní věřitelé dlužníka. Takový postup by byl v rozporu s výše uvedenou zásadou rovnosti věřitelů dlužníka (úpadce). V tomto ohledu nelze přisvědčit stěžovateli, že výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 261/2015-18 na nyní souzenou věc nedopadá. Ačkoliv byla předmětem řízení ve zmíněném rozsudku otázka započtení zapodstatových daňových pohledávek dlužníka, soud se musel jako vedlejší otázkou zabývat rovněž podmínkami převedení přeplatku dlužníka na jeho nedoplatky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Jeho závěry jsou ostatně v souladu rovněž s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 208/2015-36, který při posuzování této otázky vycházel již z ustálené judikatury a odborné literatury (bod 21.).

pokračování

[36] Na rozdíl od stěžovatele se Nejvyšší správní soud domnívá, že povinnost přihlášení pohledávky implicitně plyne z § 242 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je možnost převedení přeplatku dlužníka na jeho nedoplatky limitována okamžikem „*jejich přezkoumání*“, čímž se rozumí přezkoumání přihlášených pohledávek při přezkumném jednání, které insolvenční soud nařídí zpravidla v rozhodnutí o úpadku dlužníka (§ 190 a násl. insolvenčního zákona). Je nelogické, aby zákonodárce stanovil časovou hranici možnosti převedení přeplatků dlužníka na jeho nedoplatky okamžikem přezkoumání pohledávek věřitele, a zároveň byl nestanovil povinnost pohledávky (nedoplatky) do insolvenčního řízení přihlásit.

[37] Na základě § 242 odst. 2 a 3 daňového řádu současně platí, 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 (tj. na úhradu pohledávek, které je nutné v insolvenčním řízení přihlásit). Naopak přeplatky vzniklé ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku se použijí pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou. Zákaz převedení přeplatku vzniklého před účinností rozhodnutí o úpadku na nedoplatky vzniklé ode dne tohoto rozhodnutí (a obráceně) potvrzuje též výše zmíněná judikatura Nejvyššího správního soudu.

[38] Ačkoliv je tedy nepochybné, že § 242 daňového řádu obsahuje speciální pravidla stran převedení přeplatku na nedoplatek dlužníka oproti insolvenčnímu zákonu, do jisté míry *de facto* přijímá koncepci obsaženou v insolvenčním zákoně (§ 140). Stejně jako v případě nedaňových pohledávek je možnost započtení (převedení) daňových pohledávek v insolvenčním řízení dána tehdy, pokud se jedná o splatnou pohledávku a věřitel (správce daně) ji řádně přihlásil. Jakkoliv se tedy § 242 odst. 2 daňového řádu užije přednostně před § 140 odst. 2, odst. 3 písm. a) insolvenčního zákona, principálně jsou tato ustanovení postavena na stejných základech a sledují stejný účel, jímž je zákaz zvýhodňování věřitelů, respektive princip rovného postavení věřitelů úpadce. V této souvislosti je třeba kategoricky odmítnout stěžovatelův výklad § 140 odst. 3 písm. a) insolvenčního zákona *a contrario*, kdy dovozuje, že pokud zákonné podmínky započtení byly splněny před rozhodnutím o úpadku, požadavek přihlášeného věřitele (přihlášením pohledávky) se neuplatní. Stěžovatel zcela opomíjí, že v insolvenčním řízení se uspokojují pouze ty pohledávky věřitelů dlužníka, které byly do insolvenčního řízení řádně a včas přihlášeny (nejedná-li se o pohledávky za majetkovou podstatou nebo jim postavené na roven). Pokud věřitel svoji pohledávku řádně a včas nepřihlásí, v insolvenčním řízení se k ní nebude přihlížet a takto přihlášená pohledávka nebude v insolvenčním řízení uspokojena (§ 173 odst. 1 insolvenčního zákona); o tom ostatně byli věřitelé dlužníka poučeni v rozhodnutí o úpadku ze dne 24. 11. 2023 (výrok V.).

[39] Nejvyšší správní soud však musí korigovat závěr krajského soudu, že pohledávka (daňový nedoplatek), kterou věřitel (správce daně) uplatňuje v insolvenčním řízení prostřednictvím přihlášky, musí být již v době podání přihlášky splatná. Ustanovení 242 odst. 2 daňového řádu stanovuje požadavek, aby daňový přeplatek vzniklý nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku byl použitý na splatné daňové pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkumu. Podmínka splatnosti přihlašované pohledávky zde chybí. Stejně tak insolvenční zákon v § 173 odst. 3 připouští přihlásit do insolvenčního řízení nesplatnou pohledávku.

V opačném případě by docházelo k nechtěným situacím, kde by některé (daňové) pohledávky, pouze z důvodu jejich splatnosti (dospělosti), byly vyloučeny z insolvenčního řízení. Zcela jednoznačně je však třeba trvat na tom, aby taková přihlášená nesplatná pohledávka (daňový nedoplatek) „dospěla“, a to do doby jejího uhrazení převedením přeplatku na dani, nejpozději do dne jednání o přezkumu přihlášených pohledávek.

[40] Lze tedy shrnout, že správce daně jakožto věřitel úpadce, nemůže zastávat v insolvenčním řízení neodůvodněně lepší postavení, než jaké mají ostatní věřitelé. Daňová pohledávka za dlužníkem, která vznikla přede dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku není pohledávkou za majetkovou podstatou a správce daně ji musí v insolvenčním řízení uplatnit prostřednictvím přihlášky. Přeplatek dlužníka vzniklý na základě daňové povinnosti, která vznikla nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které se přihlašují do insolvenčního řízení (a nejsou tedy pohledávkami za majetkovou podstatou) nejpozději do jejich přezkoumání. Platí totiž princip zákazu vzájemného „započítávání“ daňových pohledávek vzniklých před účinností rozhodnutí o úpadku a pohledávek za majetkovou podstatou. Na daňové pohledávky za majetkovou podstatou (§ 242 odst. 1 daňového řádu) se uplatní postup podle § 242 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 152 odst. 3 téhož zákona.

[41] V posuzované věci krajský soud vycházel ze shodných tvrzení žalobce a stěžovatele, že stěžovatelem převedené přeplatky (přeplatek DPFO a přeplatek ODV) vznikly na základě daňových povinností dlužníka vzniklých nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, tj. přede dnem 24. 11. 2023. Jako nesporné označil rovněž to, že tyto přeplatky byly použity k úhradě nedoplatků dlužníka (nedoplatek na DPH 1, nedoplatek DPH 2 a nedoplatek NEM), které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku dlužníka. Zmíněné nedoplatky však stěžovatel v insolvenčním řízení nepřihlásil; proto nebyl oprávněn přeplatky na tyto nedoplatky dlužníka převést. Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že krajský soud nerozlišoval, kdy byly podmínky započtení splněny již před rozhodnutím o úpadku, a namísto toho aplikoval jednotný přístup na všechny převody bez ohledu na den úhrady.

[42] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pro posouzení toho, jakému režimu uplatnění („započtení“) konkrétního daňového přeplatku na daňový nedoplatek v souběhu s insolvenčním řízením podléhá, je relevantní okamžik vzniku daňového přeplatku a daňového nedoplatku, jeho splatnosti a okamžik účinnosti rozhodnutí o úpadku. Okamžik úhrady daňového nedoplatku převedením daňového přeplatku může objasnit pouze to, zda k němu došlo před jednáním, v němž se přezkoumávají přihlášené pohledávky věřitelů dlužníka (úpadce), avšak nemůže osvědčit skutečnost, zda k takovému postupu byly splněny všechny zákonné podmínky.

[43] Nejvyšší správní soud ověřil, že skutková zjištění krajského soudu (opřené o shodná tvrzení stran), odpovídají spisové dokumentaci. Přeplatek DPFO ve výši 6 027 (který vznikl jako rozdíl mezi částkou za odvody sražených záloh za zaměstnance za jednotlivé měsíce leden až říjen 2023 a vyúčtováním daně z příjmů fyzických osob za toto období), vznikl před rozhodnutím o úpadku. Stejně tak přeplatek evidovaný na osobním daňovém účtu za porušení rozpočtové kázně (DVO) a nedoplatky DPH 1 a 2 [tj. nedoplatky na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až říjen 2023 a od 1. 11. do 23. 11. 2023, včetně příslušenství (tj. úroky z prodlení za tato období)] vznikly na základě skutečností vzniklých

pokračování

před účinností rozhodnutí o úpadku. Pokud se jedná o nedoplatek NEM, stav tohoto osobního účtu byl ovlivněn neuhrazenou daňovou povinností na zdaňovací období roku 2023 v celkové výši 45 097, a z toho částka 22 548 Kč nabyla splatnosti dne 31. 5. 2023 a částka 22 549 Kč ke dni 30. 11. 2023. Úrok z prodlení za toto zdaňovací období byl na osobním daňovém účtu dlužníka předepsán do dne 23. 11. 2023 ve výši 1 604 Kč. I v tomto případě, je zjevné, že se jedná o pohledávky, respektive daňové povinnosti, které vznikly před účinností rozhodnutí o úpadku. Tomuto závěru nebrání skutečnost, že částka 22 549 Kč „dospěla“ až ke dni 30. 11. 2023, neboť daň z nemovitých věcí se stanoví na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň stanovována (§ 13a odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí), přičemž placení takto stanovené daně je rozděleno do dvou termínů, kdy nastává splatnost jednotlivých částek, jimiž je 31. květen a 30. listopad zdaňovacího období [§ 15 odst. 1 písm. b) téhož zákona]. Jak bylo uvedeno výše, skutečnost, že daňová pohledávka „dospěla“ (nabyla splatnosti) až po dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, nemá vliv na právo věřitele (správce daně) takovou pohledávku do insolvenčního řízení přihlásit.

[44] Lze shrnout, že všechny daňové pohledávky (tj. nedoplatky dlužníka) vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí úpadku, tudíž byly splněny podmínky pro postup dle § 242 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel však tyto daňové pohledávky do insolvenčního řízení nepřihlásil (což Nejvyšší správní soud rovněž ověřil náhledem do insolvenčního rejstříku). Až v případě, kdy by stěžovatel své daňové pohledávky řádně a včas přihlásil do insolvenčního řízení, byl by (za splnění dalších zákonných podmínek – např. splatnost pohledávek) následně oprávněn uhradit tyto nedoplatky převodem daňových přeplatků (až do dne přezkumného jednání přihlášených pohledávek, které bylo nařízeno na 28. 2. 2024). Tím, že stěžovatel tento postup nedodržel a ignoroval speciální úpravu v § 242 odst. 2 daňového řádu a místo toho postupoval dle § 154 odst. 2 a 5 téhož zákona, zajistil pro sebe výhodnější postavení oproti ostatním řádně přihlášeným věřitelům dlužníka v insolvenčním řízení. Takový postup je nezákonný a jako nezákonné je třeba označit rovněž rozhodnutí stěžovatele o námitce. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje se závěry krajského soudu. Pro úplnost Nejvyšší správní soud poznamenává, že pro posouzení věci je nepodstatné, jaký den se považuje za den úhrady daňového nedoplatku převodem daňového přeplatku ve smyslu § 154 odst. 5 daňového řádu. K tomuto postupu totiž vůbec nemělo dojít, neboť k němu nebyly splněny podmínky.

[45] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[46] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, tudíž by mu náleželo právo na náhradu nákladů řízení, avšak žalobce žádné náklady v souvislosti s řízením o kasační stížnosti neuplatnil, a ze soudního spisu ani nevyplývá, že by mu nějaké náklady vznikly (žalobce nebyl zastoupený advokátem a vyjádření k návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti podal prostřednictvím datové schránky). Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí, že žalobci nelze přiznat paušální náhradu hotových výdajů podle vyhlášky č. 254/2015 Sb. vydané k provedení § 151 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, jenž se neuplatní v soudním řízení správním, které má vlastní komplexní úpravu rozhodování o náhradě nákladů řízení (rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 As 135/2015-79, č. 3344/2014 Sb. NSS). Žalobci se tedy náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 21. listopadu 2025

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu