



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: **JUDr. Ing. Lucie Kovářová**
IČO 01261657
sídlem Korunní 969/33, 120 00 Praha 2
insolvenční správce dlužnice
ERINOR, s.r.o.
IČO 04608011
sídlem Na Neklaně 3232/36, 150 00 Praha 5
zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Kubátem, advokátem
sídlem Korunní 969/33, 120 00 Praha 2

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 619/28, 111 21 Praha 1

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2022, č. j. 5555205/22/2000-11452-501591,

takto:

- I. Žaloba se **z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalované se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á**.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2022, č. j. 5555205/22/2000-11452-501591 (dále „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl námitku žalobkyně coby insolvenční správkyne daňového subjektu ERINOR s.r.o. proti vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 25. 02. 2022, č. j. 1474456/22/2005-80542-110120 (dále „vyrozumění“). Tímto vyrozuměním vyrozuměl Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5 („správce daně“) žalobkyni o převedení přeplatku na dani ve výši 226 535,75 Kč na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty. V projednávané věci jde o to, zda správce daně byl oprávněn částku získanou ze zajišťovacích příkazů převést na nedoplatek na dani z přidané hodnoty, nebo zda ji byl povinen, jak tvrdí žalobkyně, vydat do majetkové podstaty.

II. Řízení předcházející podané žalobě a napadené rozhodnutí

2. Správce daně vydal na přelomu listopadu a prosince 2019 několik zajišťovacích příkazů, kterými společnosti ERINOR s.r.o. uložil, aby zajistila složením jistoty úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2019 a květen až říjen 2019. Tuto jistotu společnost ERINOR s.r.o. dobrovolně nesložila, a proto správce daně vydal několik exekučních příkazů, na jejichž základě byla z bankovního účtu společnosti ERINOR s.r.o. na její osobní depozitní účet převedena částka 848 703,70 Kč. Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2019 a květen až říjen 2019 doměřil správce daně dodatečnými platebními výměry ze dne 06. 04. 2020, které nabyly právní moci 09. 02. 2022.
3. Dne 24. 09. 2021 bylo zahájeno insolvenční řízení společnosti ERINOR s.r.o. a o dva měsíce později, dne 24.11.2019, byl zjištěn úpadek této společnosti a na její majetek prohlášen konkurs. Zároveň došlo ke jmenování žalobkyně insolvenční správkyň (usnesení Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2021, č. j. MSPH 98 INS 17607/2021-A-10).
4. Žalobkyně se z pozice insolvenční správkyne obrátila dne 26. 01. 2022 na správce daně s výzvou, aby správce daně vydal peněžní prostředky získané od společnosti ERINOR s.r.o. na základě zajišťovacích příkazů do majetkové podstaty insolvenčního řízení. Posléze rozhodlo Odvolací finanční ředitelství dne 07. 02. 2022, že se vydané zajišťovací příkazy ruší. Zrušení zajišťovacích příkazů zdůraznila žalobkyně v opakované výzvě ze dne 16. 02. 2022, kterou znovu vyzvala správce daně, aby finanční prostředky získané na základě zajišťovacích příkazů vydal na účet majetkové podstaty.
5. Přezkumné jednání se konalo dne 24. 02. 2022 a všechny přihlášené pohledávky, včetně pohledávek správce daně, na něm byly zjištěny. O den později, tj. 25. 02. 2022, vydal správce daně vyrozumění o převedení přeplatku č. j. 1474456/22/2005-80542-110120, ve kterém společnost ERINOR s.r.o. vyrozuměl o převedení přeplatku na dani ve výši 226 535,75 Kč na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty vykázaného dne 18. 02. 2022 ve výši 251 057,80 Kč; přeplatek byl převeden se dnem úhrady 10. 02. 2022.
6. Proti tomuto vyrozumění podala žalobkyně námitku, kterou žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím. V odůvodnění vyšel z toho, že v insolvenčním řízení je po rozhodnutí o úpadku přípustné započtení vzájemných pohledávek, jestliže zákonné podmínky pro

započtení byly splněny před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku (§ 140 odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „insolvenční zákon“). Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který je vůči insolvenčnímu zákonu *lex specialis*, stanoví v § 242 odst. 2, že se za majetek dlužníka pro potřeby insolvenčního řízení považuje pouze vratitelný přeplatek. Je jím tedy částka, která zbude poté, co správce daně převede přeplatek na úhradu nedoplatku téhož dlužníka na jeho jiném osobním daňovém účtu, případně na úhradu nedoplatku u jiného správce daně. Převedení nevratitelného přeplatku však nelze zaměňovat se soukromoprávním institutem započtení.

7. Částka uhrazená na základě zajišťovacích příkazů má povahu jistoty a jedná se o účelově určenou částku, kterou nelze použít jinak než způsobem stanoveným v § 168 odst. 4 a 5 daňového řádu. Tato jistota nepřestává být majetkem daňového subjektu a okamžikem zahájení insolvenčního řízení majetek dlužníka podléhá režimu insolvenčního zákona. Majetek dlužníka musí být použit k co nejvyššímu a zásadně poměrnému uspokojení pohledávek dlužnických věřitelů. Věřitelé jsou povinni podle § 5 písm. d) insolvenčního zákona zdržet se jednání směřujícího k uspokojení svých pohledávek mimo insolvenční řízení, ledaže to dovoluje zákon. Tímto zákonem je daňový řád, podle jehož § 242 odst. 2 se přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání na přezkumném jednání. K tomu § 168 odst. 4 daňového řádu stanoví, že 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.
8. Započtení ve smyslu daňového řádu lze definovat jako použití přeplatku na úhradu nedoplatku. Jako přeplatek je z hlediska daňového řádu posuzována i složená jistota. Lze tedy uzavřít, že zajištěnou částku je nutné považovat za přeplatek, který lze daňovému subjektu vrátit pouze v případě, že je ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu vratitelným.
9. Na osobní depozitní účet společnosti ERINOR s.r.o. byla složena jistota před zahájením insolvenčního řízení. Následně správce daně dodatečně stanovil daňovou povinnost za období před dnem úpadku, kterou společnost ERINOR s.r.o. ke dni zjištění úpadku neuhradila. Daň byla pravomocně stanovena dne 09. 02. 2022, kdy se podle § 168 odst. 4 stala splatnou a rovněž zanikla účinnost zajišťovacích příkazů a zajištěná částka se měla převést na úhradu této daně.
10. Zajištěnou daň ve výši 226 535,75 Kč evidovanou na depozitním účtu společnosti ERINOR s.r.o. použil správce daně na částečnou úhradu splatného nedoplatku DPH za zdaňovací období červenec 2019, duben 2019, prosinec 2020, a to k datu připsání jednotlivých plateb na tento depozitní účet, tj. ke dni 5. 12. 2019, 10. 1. 2020 a 8. 6. 2020. Převedení přeplatků nastalo 18. 02. 2022, tj. před dnem konání přezkumného jednání.
11. Přeplatek na dani v období předcházejících dnů účinnosti rozhodnutí o úpadku tak nebyl vratitelný, protože správce daně současně evidoval nedoplatek téhož dlužníka na jiném jeho osobním daňovém účtu (dani z přidané hodnoty), a to rovněž za zdaňovací období předcházející účinnosti rozhodnutí o úpadku. Jelikož je podle § 242 odst. 2 daňového řádu pro potřeby insolvenčního řízení za majetek daňového subjektu považován pouze vratitelný přeplatek, nelze žalobkyni vyhovět.

III. Žaloba

12. Žalobkyně v podané žalobě navrhuje, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného i vyrozumění správce daně pro rozpor s právními předpisy a pro nesprávnost.
13. Odvolací finanční ředitelství ve svém rozhodnutí ze dne 07. 02. 2022, kterým zrušilo zajišťovací příkazy, konstatovalo, že se příkazy staly neúčinnými z důvodu jejich nezákonnosti. Správce daně proto měl finanční prostředky zaplacené na základě těchto příkazů vydat do majetkové podstaty (i s úrokem), protože finanční prostředky mají pouze zajišťovací funkci. Přezkoumání splatných daňových pohledávek nastalo 24. 02. 2022, správce daně tak nemohl o den později započít přeplatek na dani na daňové pohledávky, protože § 242 odst. 2 daňového řádu stanoví, že přeplatek se použije na úhradu splatných daňových pohledávek nejpozději do jejich přezkoumání.
14. Ústavními limity § 242 daňového řádu se zabýval rozšířený senát NSS ve svém rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, kde konstatoval, že vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu, a proto je nepřípustné svévolně zvýhodnit pohledávky veřejnoprávní oproti pohledávkám soukromoprávním. Ačkoli jsou §§ 242 až 244 daňového řádu speciální vůči insolvenčnímu zákonu, je nutné je vykládat v souladu se smyslem a účelem insolvenčního zákona a s ohledem na popsání ústavní limity.
15. Všechny platby, které označil správce daně jako způsobilé k započtení, nelze považovat za přeplatek na základě daňových povinností vzniklých nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, neboť spadají až do období po dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, jedná se tedy o nakládání s majetkovou podstatou.
16. Zajišťovací příkazy měly charakter pouhých předstižných rozhodnutí založených na hypotetické úvaze, že bude doměřena daň. Samotné doměření nastalo až několik měsíců po provedení daňové exekuce i po rozhodnutí o úpadku. V případě zajištění (byť vynuceného daňovou exekucí) zůstávají zajištěné věci nadále majetkem subjektu poskytujícího zajištění, příjemce zajištění je pouze jejich držitelem.
17. Je nutné zdůraznit, že správce daně do insolvenčního řízení řádně přihlásil své pohledávky, které byly na přezkumném jednání zjištěny. Správce daně by se tedy měl uspokojovat stejně jako ostatní věřitelé – poměrně, nikoliv přednostně.

IV. Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasil s žalobou a navrhl její zamítnutí.
19. Žalovaný nepovažuje za důvodnou námitku žalobkyně, že nebyl oprávněn započít pohledávky 25. 02. 2022, tedy až den po přezkumném jednání. Vyrozumění o převedení přeplatku je pouze vyrozuměním, nikoliv rozhodnutím. Faktické převedení přeplatku nastalo již dne 18. 02. 2022 na základě platebních poukazů správce daně, tj. před přezkoumáním pohledávek.
20. Nad rámec žalobních námitek upozornil žalovaný na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 10. 2022, č. j. 14 Af 9/2022-24, který se zabýval skutkově podobnou věcí a rozhodnutí žalovaného o námitkách zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení, tento rozsudek je předmětem kasační stížnosti v řízení vedeném u NSS pod sp. zn. 2 Afs 256/2022. Žalovaný však nepovažuje právní názory městského soudu v tomto rozsudku za správné.

21. Podle městského soudu není částka na depozitním účtu přeplatkem, a proto ji správce daně nemohl převést na úhradu daně, pokud tato daň nebyla stanovena před rozhodnutím o úpadku. Pokud by však žalovaný přijal tento výklad, že částka na depozitním účtu není přeplatkem, nebylo by možné na tento případ aplikovat ani § 242 odst. 2 daňového řádu. V případě stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacích příkazů stanovena, by se nejednalo o převod přeplatku, ale o převod zajištěné částky na stanovenou daň. Na tento převod nelze pohlížet jako na započtení, protože částka zajištěné daně není přeplatkem, a do doby zrušení zajišťovacího příkazu na ni nelze pohlížet jako na dluh, který by měl správce daně vůči daňovému subjektu.
22. Finanční prostředky zajištěné na základě zajišťovacího příkazu jsou účelově vázané na depozitním účtu a nelze je směřovat s běžnými prostředky na osobním daňovém účtu. Tento majetek je tedy vyloučen z majetkové podstaty podle § 208 insolvenčního zákona, tento názor podporuje i rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 06. 2022, č. j. 62 Af 28/2020-98.

V. Replika žalobkyně a další podání

23. Žalobkyně ve své replice považuje výklad § 208 insolvenčního zákona, který učinil žalovaný, za absurdní. Jako účelově vázaný je v § 208 chápán zcela jiný druh majetku (účelové dotace nebo návratné výpomoci), o kterém zvláštní zákon stanoví, že s ním lze naložit pouze způsobem, k němuž byl určen. Rovněž městský soud dospěl v rozsudku ze dne 10. 10. 2022, č. j. 14 Af 9/2022-24, na který odkazoval žalovaný, že převést peněžní prostředky na úhradu daně mohl správce daně pouze v případě, že by nebyl prohlášen úpadek daňového subjektu.
24. Ve svém dalším podání žalobkyně upozornila, že Nejvyšší správní soud již rozhodl o kasační stížnosti proti výše citovanému rozsudku městského soudu týkajícího se skutkově obdobné věci a kasační stížnost žalovaného zamítl (rozsudek NSS ze dne 07. 09. 2023, č. j. 2 Afs 256/2022-50). V tomto rozsudku se NSS přiklonil k závěrům, které nyní zastává žalobkyně, a naopak odmítl právní závěry žalovaného, které zastává žalovaný i v tomto řízení. Městský soud by se měl nyní tímto názorem NSS řídit.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

25. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez nařízení ústního jednání, neboť souhlas účastníků byl v souladu s § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. presumován a soud ani neprováděl dokazování podle § 77 odst. 1 s. ř. s.
26. Žaloba není důvodná.
27. Zdejší soud rozhoduje ve věci podruhé poté, co Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek ze dne 27.08.2024, č. j. 10 Af 26/2022-43 (dále též „první rozhodnutí“ nebo „první rozsudek“) a věc vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 16.10.2025, č. j. 1 Afs 210/2024 (dále též „rozsudek NSS“), neztotožnil s názorem městského soudu vyjádřeným v prvním rozsudku, v němž zdejší soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí zrušil. Městský soud ve věci původně dospěl k závěru, že správce daně nebyl oprávněn po rozhodnutí o úpadku daňového subjektu převést částky zajištěné na základě zajišťovacích

příkazů, které pozbyly účinnosti, z osobního depozitního účtu na osobní daňový účet za účelem úhrady nedoplatku na dani, protože částka zajištěná na základě těchto zajišťovacích příkazů nebyla přeplatkem, o kterém hovoří § 242 odst. 2 daňového řádu. Podle prvního rozhodnutí totiž přeplatek vzniká výhradně na účtu osobním, nikoliv na účtu depozitním, na němž správce daně sporné platby evidoval. K převodu peněžních prostředků tak mohlo dojít jedině podle § 168 odst. 4 daňového řádu, který však není speciální úpravou vůči § 140 odst. 2 insolvenčního zákona.

28. Rozsudek NSS shledal, že městský soud v prvním rozhodnutí sice nepochybil, když dospěl k 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 je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozsudky ze dne 07.09.2023, č. j. 2 Afs 256/2022-50 (body 17 a 18) a ze dne 15.03.2024, č. j. 8 Afs 157/2022-38 (bod 13). Podle posledně jmenovaného rozsudku nelze přeplatek převést ani podle § 150 odst. 4 daňového řádu, neboť tento není lex specialis vůči insolvenčnímu zákonu a správce daně by tak uspokojoval své nepřednostní pohledávky přednostně před ostatními, což je nepřípustné, neboť podle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod má vlastnické právo všech vlastníků stejný zákonný obsah a ochranu.
29. V rozsudku NSS se kasační soud ovšem neztotožnil s názorem zdejšího soudu v tom smyslu, že částka zajištěná na základě zajišťovacích příkazů není přeplatkem. *„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 nereflakuje znění § 242 odst. 2 daňového řádu, přestože právě toto ustanovení správce daně a stěžovatel v posuzované věci aplikovali“* (rozsudek NSS).
30. NSS připomíná, že evidence finančních prostředků není hlavním kritériem pro posouzení, zda se jedná o přeplatek či nikoli. Samotná skutečnost, na jakém daňovém účtu jsou přeplatky evidovány, není rozhodná. *„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 příležitostně 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 (rozsudek NSS).*
31. Existenci přeplatku pro účely souběhu daňového a insolvenčního řízení je třeba posuzovat dle názoru Nejvyššího správního soudu primárně dle § 242 odst. 2 daňového řádu, přičemž rozhodný je důvod vzniku přeplatku, nikoli jeho evidence. Staví na jisto, že § 242 odst. 2

daňového řádu je speciálním vůči insolvenčnímu zákonu. Odkazuje též na důvodovou zprávu k vládnímu návrhu daňového řádu, kde se uvádí, 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.“

32. NSS městský soud v dalším řízení zavazuje k následujícímu: „[p]ovinností 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.“
33. Městský soud v Praze, vázán v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. právním názorem Nejvyššího správního soudu, věc znovu posoudil a žalobu zamítl.
34. Soud při přezkumu rozhodnutí vycházel z této úpravy, účinné ke dni napadeného rozhodnutí.
35. 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.
36. Podle § 154 odst. 1 daňového řádu přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.
37. Podle § 154 odst. 2 daňového řádu správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem...
38. Podle § 3 daňového řádu daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.
39. Podle § 89 odst. 1 insolvenčního zákona není-li dále stanoveno jinak, rozhodnutí insolvenčního soudu vydaná v insolvenčním řízení jsou účinná okamžikem jejich zveřejnění v insolvenčním rejstříku.
40. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu 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.

41. Podle § 242 odst. 1 daňového řádu *daňové 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.*
42. Na úvod soud předesílá, že ačkoli v odůvodnění rozsudku hovoří o „započtení ve formě převedení přeplatků,“ jedná se ve své podstatě o vypořádání přeplatku (nedoplatku) v rámci daňového řízení, nikoli o uspokojení pohledávek započtením v insolvenčním řízení, což vyplývá z usnesení Ústavního soudu ze dne 06.06.2020, sp. zn. I. ÚS 1933/19, bodu 6, na nějž odkazuje rozsudek NSS.
43. Dále je třeba vymezit rámec soudního přezkumu v kontextu celého případu. Žaloba se vztahuje k napadenému rozhodnutí, které zamítlo námitky žalobkyně směřující k vyrozumění o převedení přeplatku ve výši 226 535,75 Kč. Úhrn částek ze zajišťovacích příkazů, kterými žalovaný disponoval, ovšem činil 908 246 Kč. Pro účely soudního přezkumu jej lze rozdělit do dvou částí. K první části ve výši 226 535,75 Kč, o níž bylo vydáno předmětné vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 25.02.2022, č. j. 1474456/22/2005-80542-110120, se vztahuje většina žalobních námitek, ostatně napadené rozhodnutí rozhodovalo primárně o námitkách podaných proti tomuto vyrozumění. Tato částka byla posouzena jako přeplatek a byla započtena na nedoplatek na DPH za zdaňovací období duben 2019, červenec 2019 a prosinec 2020. Zbylá částka ve výši 681 710,95 Kč byla rovněž posouzena jako přeplatek a došlo k jejímu převedení na úhradu nedoplatků na DPH za zdaňovací období březen 2019 a květen až srpen 2019. Žalobkyně sice v úvodu žaloby uvádí výčet všech zajišťovacích příkazů a jejich souhrnnou částku (která je nepatrně menší než celková částka 908 246 Kč, neboť další přeplatky ve výši 59 543 Kč vznikly z nadměrných odpočtů daně – viz str. 4 napadeného rozhodnutí), ale dále argumentuje de facto pouze ve vztahu k částce 226 535,75 Kč, která byla součástí vyrozumění. Nic na tom nemění ani její odkaz (v úvodu části II. žaloby) na odůvodnění námitek proti postupu prvoinstančního orgánu ze dne 17.03.2022, neboť ani zde nepřichází s širším výčtem argumentů ve vztahu ke zbylé částce ve výši 681 710,95 Kč. V souvislosti s ní toliko uvádí: „[s]tejně tak vás naposledy vyzýváme (správce daně – pozn. soudu) k vydání plnění na stejný účet majetkové podstaty i ve zbývajícím rozsahu zrušených nezákonných zajišťovacích příkazů, tj. tak, jak bylo zasláno výzvou správci daně dne 26.1.2022 a dne 16.2.2022, když musím konstatovat, že na tyto výzvy insolvenčního správce nebylo do dnešního dne nikterak reagováno.“ (námitka žalobkyně proti postupu správce daně ze dne 17.03.2022). Ve výzvách ze dne 26.01.2022 a ze dne 16.02.2022 se žalobkyně ohrazuje k postupu správního orgánu, který měl dle jejího názoru vydat souhrnnou částku získanou ze zajišťovacích příkazů do majetkové podstaty, neboť tyto pozbyly účinnosti. Stejně činí i v „Doplnění žaloby“ ze dne 14.09.2023. Více ovšem k částce 681 710,95 Kč nenamítá.
44. I přesto, že soud nemá za úkol domýšlet žalobní námitky, přistoupil v dané věci k přezkumu postupu správce daně ve vztahu k celé souhrnné částce, kterou žalovaný na přeplatcích disponoval. Souzní totiž s názorem Nejvyššího správního soudu, že žalovaný, „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“ (rozsudek NSS). Kritéria použitelnosti § 242 odst. 2 daňového řádu tak soud zkoumal ve vztahu k celé částce ve výši 908 246 Kč, nikoli pouze ve vztahu k částce 226 535,75 Kč, o níž bylo vydáno výše zmíněné vyrozumění.

45. Soud připomíná, že i peněžní prostředky ze zajišťovacích příkazů ve výši 681 710,95 Kč představovaly přeplatek ve smyslu § 242 odst. 2 daňového řádu, což potvrdil rozsudek NSS. Úkolem soudu tak bude přezkoumat, zda i v tomto případě postupoval žalovaný v souladu se zákonem.
46. K aplikaci § 242 odst. 2 daňového řádu musí být splněno několik podmínek. Aby mohlo dojít k započtení, musí se jednat o přeplatek (1), a to nikoli vratitelný, tento přeplatek musel vzniknout na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku (2), musí se použít pouze na úhradu splatných daňových pohledávek (3), které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou (4), a k započtení musí dojít nejpozději do jejich přezkoumání (5).
47. K podmínce č. 1 se již dostatečně vyjádřil NSS ve svém rozsudku. V právě posuzovaném případě se jedná o přeplatek, jenž nesplňuje kritérium „vratitelnosti,“ které je podmínkou pro uplatnění pravidel v § 155a daňového řádu. Vratitelný přeplatek je, na rozdíl od nikoli vratitelného přeplatku, v dispozici daňového subjektu, a ten s ním může nakládat podle pravidel v § 155a daňového řádu. Jelikož v daném případě bylo možné shledat existenci nedoplatku na dani z přidané hodnoty, což je nespornou skutečností, nejednalo se o vratitelný přeplatek, který by byl pro účely insolvenčního řízení považován za majetek daňového subjektu. Na peněžní prostředky zajištěné zajišťovacími příkazy tak je nutno hledět jako na přeplatek podle § 242 odst. 2 daňového řádu. První podmínka je tedy splněna.
48. K zodpovězení druhé podmínky je klíčové reflektovat § 3 daňového řádu, jak zdůrazňuje NSS ve svém rozsudku. Soud konstatuje, že jedinou relevantní skutečností pro splnění podmínky č. 2 je den vzniku daňové povinnosti, na základě níž došlo ke vzniku přeplatku. Tato podmínka se vztahuje čistě k datu vzniku daňové povinnosti jako takové. Naopak je nepodstatné, kdy došlo ke vzniku přeplatku samotného. Není na překážku, když tento vznikne již za probíhajícího insolvenčního řízení.
49. Předmětem daňového řízení byla daňová povinnost daňového subjektu za zdaňovací období březen 2019 a květen až říjen 2019, spolu s prosincem 2020, což je rovněž nesporné. Je tedy zřejmé, že k těmto datům nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, a došlo tak bezesporu k uskutečnění zdanitelného plnění v intencích § 3 daňového řádu. Rozhodnutí o úpadku společnosti ERINOR, s. r. o. přitom nabylo účinnosti až dne 24.11.2021, a to jeho zveřejněním v insolvenčním rejstříku, k němuž došlo k tomuto datu (viz usnesení Městského soudu v Praze ze dne 24.11.2021, č. j. MSHP 98 INS 17607/2021-A-10 a veřejná část insolvenčního rejstříku, dle níž došlo ke zveřejnění Usnesení dne 24.11.2021 v 13:21 hod.). S ohledem na tyto skutečnosti šlo nepochybně o daňové povinnosti, které vznikly přede dnem účinnosti rozhodnutí soudu o úpadku dlužníka. (Podobnou problematiku obdobně posoudil např. krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 31.03.2023, č. j. 29 Af 118/2018-62, bod 17). Na věc je tedy i v tomto ohledu aplikovatelný § 242 odst. 2 daňového řádu a i podmínka č. 2 je splněna.
50. Třetí podmínka vyžaduje, aby se k datu započtení jednalo o splatnou pohledávku. Nedoplatek na dani z přidané hodnoty tedy musel být splatný. K rozřešení této otázky je třeba znát datum splatnosti jednotlivých nedoplatků a vyhodnotit, zda datum splatnosti nastalo nejpozději do data přezkumného řízení.
51. Přezkumné řízení se konalo dne 24.02.2022 v 10:00 – viz. protokol o přezkumném jednání z téhož dne č. j. MSPH 98 INS 17607/2021-B-4. Částka 226 535 Kč byla použita na částečnou

úhradu nedoplatků na DPH za zdaňovací období duben 2019, červenec 2019 a prosinec 2020. Ve všech těchto případech se jednalo o splatné pohledávky. Splatnost nedoplatku za zdaňovací období duben 2019 nastala dne 12.01.2022 (viz dodatečný platební výměr ze dne 25.11.2021, č. j. 8929188/21/2005-53523-111734 a doručka z téhož dne – ID zprávy 971418501), za zdaňovací období červenec 2019 nastala dne 09.02.2022 (a to rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28.01.2022, č. j. 3831/22/5300-21444-712862, jímž bylo zamítnuto mimo jiné odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za červenec 2019 ze dne 06.04.2020, č. j. 2642893/20/2005-53523-111734, a které nabylo právní moci dne 09.02.2022) a konečně za zdaňovací období prosinec 2020 nastala splatnost dne 25.01.2021 (viz konkludentní platební výměr ze dne 15.02.2021, č. j. 1066370/21/2005-53523-111734).

52. Soud dodává, že zbylá částka ve výši 681 710 Kč, která byla převedena správcem daně na úhradu nedoplatků na DPH za zdaňovací období březen 2019 a květen až srpen 2019, byla rovněž splatná. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28.01.2022, č. j. 3831/22/5300-21444-712862 došlo jeho právní mocí (09.02.2022) v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu k pravomocnému stanovení daně, když bylo zamítnuto odvolání proti dodatečným platebním výměrům za tato období. Pro kontext je pak třeba dodat, že platební výměry za září a říjen 2019 nabyly právní moci dne 24.02.2022 ukončením přezkumného jednání, a to na základě § 243 odst. 2 daňového řádu. Za tyto dva měsíce ovšem k započtení pohledávky nedošlo, jelikož na depozitním účtu dlužníka se již nenacházely žádné peněžní prostředky. Třetí podmínka je splněna.
53. Čtvrtá podmínka vyžaduje, aby pohledávky, vůči nimž dochází k započtení, nebyly pohledávkami za majetkovou podstatou. Pohledávky za majetkovou podstatou jsou v souladu s § 242 odst. 1 pohledávkami „*kteřé vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. Pohledávky před majetkovou podstatou jsou pak pohledávky, které vznikly do účinnosti rozhodnutí o úpadku, resp. nejpozději den před dnem účinnosti rozhodnutí. Účinnost rozhodnutí o úpadku nastává jeho zveřejněním v insolvenčním rejstříku.*“ (ROZEHNAL, T. *Daňový řád: Praktický komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2026-1-19]. ASPI_ID KO280_p12009CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.). Vzhledem k tomu, že daňové povinnosti vznikly přede dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku (tj. před 24.11.2021), lze čtvrtou podmínku vzhledem k výše uvedenému považovat za splněnou.
54. Poslední, pátá podmínka, vyžaduje, aby k použití přeplatku došlo nejpozději do přezkoumání pohledávek. Přezkumné jednání k přezkoumání přihlášených pohledávek bylo nařizováno na den 24.02.2022 v 10:00 hod (viz protokol o přezkumném jednání ze dne 24.02.2022, č. j. MSPH 98 INS 17607/2021-B-4). Námitka žalobkyně, že k započtení došlo den poté, tedy 25.02.2022, je lichá. Žalobkyně při konstrukci této námítky vychází z vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 25.02.2022, č. j. 1474456/22/2005-80542-110120, v němž správce daně vyrozumívá žalobkyni o tom, že převádí přeplatek ve výši 226 535, 75 Kč na úhradu nedoplatku daně na DPH. Soud se ovšem ztotožňuje se žalovaným, že v tomto případě se nejedná o rozhodnutí o převedení, nýbrž pouze o vyrozumění o tomto převedení, které bylo ve skutečnosti provedeno již 18.02.2022, což dokládají tři platební poukazy na souhrnnou částku 226 535,75 Kč (č. 115439311, č. 115439317 a č. 115439320).
55. Zbytek částky ve výši 681 710 Kč byl převeden dne 09.02.2022, tedy rovněž před přezkumným řízením, a to s odkazem na str. 9 napadeného rozhodnutí: „*[z]ánikem účinnosti zajišťovacích příkazů, tj. dnem 09.02.2022, byly zajištěné částky v úhrnné výši 681 710,95 Kč*

evidované na depozitním účtu dlužníka DP – 5 „Zvláštní prostředky – zajištění daně“ 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... Tuto skutečnost soud považuje rovněž za nespornou, ostatně převedení k tomuto datu sama žalobkyně potvrzuje ve svém „Doplnění žalobkyně“ ze dne 14.09.2023 (viz poslední strana: „co do částky ve výši 681 710,95 Kč převedl dne 9.2.2022...“

56. Soud na závěr dodává, že judikatura, na níž žalobkyně odkazuje, je na tuto věc nepřiléhavá. Jedná se v ní buď o odlišný skutkový stav, již neúčinnou právní úpravu, nebo v ní nejde, jak zhodnotil rozsudek NSS, o aplikovatelnost § 242 odst. 2 daňového řádu na dané skutkové a procesní situace a neřeší se zde, zda lze prostředky vymožené na základě zajišťovacího příkazu považovat za přeplatek ve smyslu daňového řádu. Tato námitka tedy rovněž není důvodná.
57. Soud proto dospěl k závěru, že všechny podmínky vyžadované daňovým řádem a judikaturou ve vztahu k započtení přeplatku na nedoplatek za daň z přidané hodnoty byly splněny. Žalovaná postupovala v souladu se zákonem, správně aplikovala § 242 odst. 2 daňového řádu, na základě něž došlo k využití přeplatku, získaného na základě zajišťovacích příkazů, na úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty. Soudu nezbyvá než žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

58. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkumu napadeného rozhodnutí, kterým žalovaný rozhodl o námitce žalobkyně. Námitkou se žalobkyně bránila proti vyrozumění o převedení přeplatku na dani na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty. V dané věci šlo o konflikt insolvenčního a daňového řízení, konkrétně o to, zdali je možné za probíhajícího insolvenčního řízení započíst přeplatek, jenž byl získán zajišťovacími příkazy, na nedoplatek na DPH. Soud ve věci rozhodoval podruhé, když v prvním rozhodnutí shledal, že se v daném případě vůbec nejednalo o přeplatek, neboť ten je evidován pouze na osobním depozitním účtu, nikoli na osobním daňovém účtu. S tímto názorem se ovšem neztotožnil Nejvyšší správní soud a vyhověl kasační stížnosti žalované, načež první rozhodnutí zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zajištěné částky nelze převést na základě § 168 odst. 4 daňového řádu, ani na základě § 150 odst. 4 daňového řádu. Je ovšem možné použít § 242 odst. 2 daňového řádu, který je *lex specialis* k úpravě obsažené v insolvenčním zákoně. Přeplatek jako takový je nutno posuzovat podle pravidel o započtení v § 242 odst. 2 daňového řádu, nelze jej ztotožnit s evidencí ať už na osobním nebo depozitním účtu. Soud tak v novém řízení posuzoval, zda byly splněny všechny podmínky započtení za probíhajícího insolvenčního řízení dle § 242 odst. 2 daňového řádu. Shledal, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem. V projednávané věci šlo o přeplatek, který nebyl vratitelný, tedy neprošel testem vratitelnosti, a proto netvoří majetek pro potřeby insolvenčního řízení. Dále tento přeplatek vznikl na základě daňových povinností, který vznikly před účinností rozhodnutí o úpadku. Daňové pohledávky v podobě nedoplatku na DPH byly splatné, nejednalo se o pohledávky za majetkovou podstatou a k započtení došlo do jejich přezkumu v insolvenčním řízení. Tento postup není v rozporu s judikaturou ústavního soudu, nedochází k nepřipustnému zvýhodnění správce daně jakožto věřitele v insolvenčním řízení, v němž mají mít všichni věřitelé v zásadě rovné postavení.

59. O nákladech řízení rozhodl soud výroky II. a III. podle § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. S ohledem na to, že žalobkyně ve věci úspěšná nebyla, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jakožto úspěšnému účastníku řízení náležela náhrada nákladů řízení, soud tuto náhradu nepřiznal, neboť mu nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 26. ledna 2026

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu