

USNESENÍ

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **Mgr. Marek Konečný**
sídlem třída Tomáše Bati 201/8, 760 01 Zlín
insolvenční správce úpadkyně Diana Fish spol. s r.o.
sídlem třída 5. května 1082, 289 11 Pečky

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2017, č. j. 52977/17/5300-22443-711745,

takto:

- I. Žalovanému se ukládá, aby žalobci doručil napadené rozhodnutí a doklad o tomto doručení předložil soudu ve lhůtě 30 dnů.
- II. J. A., IČO ..., sídlem K. 2414/34, P. – V. P., není osobou zúčastněnou na řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 7. 6. 2018, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání úpadkyně a potvrdil 24 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 18 189 343 Kč a na související penále za zdaňovací období duben 2012 až duben 2014 vydaných Finančním úřadem pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) dne 10. 1. 2017 pod č. j. 22339/17/2111-50523-201698, 23021/17/2111-50523-201698, 23519/17/2111-50523-201698, 23730/17/2111-50523-201698, 23830/17/2111-50523-201698, 23905/17/2111-50523-201698, 24055/17/2111-50523-201698, 24142/17/2111-50523-201698, 24226/17/2111-50523-201698, 24548/17/2111-50523-201698, 24620/17/2111-50523-201698, 24738/17/2111-50523-201698, 24825/17/2111-50523-201698, 24926/17/2111-50523-201698, 25604/17/2111-50523-201698, 25695/17/2111-50523-201698, 25774/17/2111-50523-201698, 25867/17/2111-50523-201698, 26013/17/2111-50523-201698, 26080/17/2111-50523-201698, 26123/17/2111-50523-201698, 26197/17/2111-50523-201698, 26281/17/2111-50523-201698, 26342/17/2111-50523-201698 a 26390/17/2111-50523-201698.
2. V žalobě žalobce uvedl, že na úpadkyni byl ještě před vydáním napadeného rozhodnutí prohlášen usnesením Krajského soudu v Praze ze dne 4. 12. 2017, č. j. KSPH 71 INS 10922/2017-A-17, konkurs, a to s účinky ke dni 4. 12. 2017 11:04 hodin. V důsledku toho a s ohledem na ustanovení § 40 odst. 1, § 228, § 229 odst. 3 písm. c), § 246 odst. 1, § 248 odst. 1 a § 252 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění zákona č. 182/2018 Sb. (dále jen „insolvenční zákon“) za

Shodu s prvopisem potvrzuje: A. A.

úpadkyni od uvedeného okamžiku mohl jednat pouze žalobce v pozici jejího insolvenčního správce a jemu také bylo třeba doručovat veškerá rozhodnutí v daňovém řízení. I přesto byla v napadeném rozhodnutí chybně jako jeho příjemce uvedena pouze dlužnice a napadené rozhodnutí bylo doručeno pouze jí ustanovenému zástupci R. M. Žalovaný ani přes opakované výzvy toto pochybení nenapravit. To však není podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004-78, publikovaného pod č. 450/2005 Sb. NSS, důvodem k odmítnutí žaloby pro předčasnost. Podle žalobce nemůže obstát ani argumentace žalovaného, podle níž ve smyslu § 243 odst. 2 daňového řádu napadené rozhodnutí nabylo právní moci ukončením přezkumného jednání dne 21. 3. 2018. Jednak toto přezkumné jednání uvedeného dne ani později ukončeno nebylo (došlo k odročení před jeho zahájením) a jednak v části již správce daně doměřené daňové pohledávky vymohl v exekuci na základě zajišťovacích příkazů, takže v tomto rozsahu již pohledávky do insolvenčního řízení nepřihlásil, a žalobce tak nemohl chránit zájmy věřitelů využitím popěrného práva. Nezbyvá mu tedy nic jiného, než uplatnit právě správní žalobu.

3. Žalovaný oproti tomu navrhoval žalobu odmítnout z důvodu jejího podání neoprávněnou osobou a z důvodu její opožděnosti. Žalovaný poukazoval na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, č. 3767/2018 Sb. NSS, kterým byla překonána dosavadní judikatura správních soudů a který konstatoval, že i po rozhodnutí o úpadku dlužník zůstává a může se stát účastníkem soudního řízení ve správním soudnictví. Insolvenční správce přitom může s ohledem na své specifické postavení vystupovat v řízení před správním soudem jako osoba zúčastněná na řízení. Z poslední uvedené věty přitom žalovaný dovozuje, že *a contrario* insolvenční správce nemůže být žalobcem a že rozhodnutí v daňovém řízení mají být doručována dlužníkům, neboť právě oni jsou oprávněni podat žalobu. Napadené rozhodnutí přitom bylo ustanovenému zástupci úpadkyně doručeno dne 13. 12. 2017, takže je žaloba podaná dne 7. 6. 2018 opožděná, neboť žalobní lhůta uplynula již dne 13. 2. 2018. Žalovaný namítá, že žádné z žalobcem zmiňovaných ustanovení insolvenčního zákona neupravuje doručování písemností a nestanoví povinnost správce daně, resp. žalovaného doručovat po prohlášení úpadku písemnosti v daňovém řízení insolvenčnímu správci. Ustanovení § 252 insolvenčního zákona upravující zánik plných mocí také na danou situaci nedopadá, neboť zástupce byl úpadkyni ustanoven rozhodnutím správce daně ve smyslu § 26 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Ustanovený zástupce napadené rozhodnutí obdržel, ale žalobu proti němu včas nepodal. O existenci ustanoveného zástupce věděl i žalobce, neboť mu bylo dne 10. 1. 2018 doručeno rozhodnutí o zamítnutí žádosti R. M. o zrušení jeho ustanovení zástupcem úpadkyně. Ustanovený zástupce ostatně se správcem daně jednal i po prohlášení konkursu a právě on je osobou, která byla oprávněna ve věci jménem dlužníka podat žalobu.
4. V průběhu soudního řízení se na soud obrátil dne 27. 6. 2018 prostřednictvím svého advokáta J. A., který osvědčil, že je v insolvenčním řízení úpadkyně přihlášeným věřitelem, který postupem podle § 200 insolvenčního zákona popřel pohledávky přihlášené správcem daně z důvodu namítané nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Uvedl, že úspěšnost popření pohledávky správce daně je existenčně spjata s úspěchem žalobce v tomto řízení, a proto rozhodnutím soudu v této věci bude na svých právech přímo dotčen ve smyslu § 34 s. ř. s. Považuje se tak za osobu zúčastněnou na řízení o této žalobě, k jejímuž podání sám žalobce vybídl a jejíž úspěch je nezbytnou podmínkou toho, že se

domůže (ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 14/10) ochrany svého základního práva v insolvenčním řízení.

5. Podle § 140d odst. 1 insolvenčního zákona se jiná řízení než soudní a rozhodčí řízení rozhodnutím o úpadku nepřerušují a lze je nově zahájit i v době, po kterou trvají účinky rozhodnutí o úpadku; v těchto řízeních však po dobu, po kterou trvají účinky rozhodnutí o úpadku, nelze rozhodnout o náhradě škody nebo jiné újmy. K rozhodnutím vydaným v rozporu s tímto zákazem se v insolvenčním řízení nepřihlíží. **Nestanoví-li zákon jinak, je účastníkem těchto jiných řízení i nadále dlužník.**
6. Podle § 246 odst. 1 insolvenčního zákona **prohlášením konkursu přechází na insolvenčního správce** oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, jakož i výkon práv a **plnění povinností, které přísluší dlužníku, pokud souvisí s majetkovou podstatou.** Insolvenční správce vykonává zejména akcionářská práva spojená s akciemi zahrnutými do majetkové podstaty, rozhoduje o obchodním tajemství a jiné mlčenlivosti, vystupuje vůči dlužníkovým zaměstnancům jako zaměstnavatel, **zajišťuje** provoz dlužníkovy podniku, vedení účetnictví a **plnění daňových povinností.**
7. Podle § 20 odst. 3 daňového řádu mají osoby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, zejména osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce a **insolvenční správce, stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.**
8. Podle § 244 odst. 1 daňového řádu je při insolvenčním řízení daňový subjekt povinen podat nejpozději do 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku řádné daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího účinnosti tohoto rozhodnutí a za kterou dosud nebylo podáno; tuto lhůtu nelze prodloužit. Zjistí-li **insolvenční správce**, který prohlášením konkursu získal oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, nedostatečnost podkladů, pro kterou nelze zajistit splnění této povinnosti a povinnosti dle § 245, povinnost zaniká; insolvenční správce tuto skutečnost sdělí správci daně ve stejné lhůtě a poskytne mu nezbytnou součinnost ke stanovení daně podle pomůcek.
9. V první řadě se soud musel zabývat splněním podmínek řízení o podané žalobě. Jak uzavřel rozšířený senát NSS v žalobcem zmíněném rozsudku ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004-78, č. 450/2005 Sb. NSS, „**[n]edostatek řádného doručení tohoto rozhodnutí příslušnému účastníkovi řízení (žalobci), spočívající v tom, že rozhodnutí bylo v rozporu s ustanovením § 25 odst. 3 správního řádu doručeno přímo účastníkovi řízení, a nikoli jeho zástupci, brání rozhodnutí o žalobě (přezkoumání vlastního napadeného správního rozhodnutí). Jestliže žaloba přes tuto vadu doručení správního rozhodnutí byla podána, jedná se o nedostatek žaloby (nedostatek podmínky řízení) odstranitelný. Samotná tato skutečnost (vada doručení) není bez dalšího důvodem k odmítnutí žaloby pro předčasnost [§ 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Pokud soud, u kterého byla podána taková žaloba, zjistí - obvykle z vyžádaného správního spisu žalovaného - že rozhodnutí nebylo zástupci žalobce doručeno, uloží usnesením žalovanému doplnit spis (řízení) o doklad o doručení rozhodnutí tomuto zástupci účastníka řízení. Protože teprve tímto doručením bylo napadené správní rozhodnutí řádně oznámeno, plyne až od tohoto okamžiku lhůta k případnému rozšíření žaloby na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo k rozšíření o další žalobní body (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). Z hlediska těchto právních závěrů není podstatné, zda žalobu podal přímo příslušný žalobce, nebo jeho zástupce, který zastupoval žalobce ve správním řízení (a který se o napadeném rozhodnutí dozvěděl jinak než na základě**

řádného doručení).“ Platnost těchto závěrů potvrzuje i pozdější judikatura NSS, namátkou např. rozsudek ze dne 19. 2. 2015, č. j. 4 Ads 20/2014-55.

10. Z citovaných závěrů (důraz zde i v citaci právních předpisů doplněn soudem) jasně plyne, že v případě, že by žalovaný byl povinen napadené rozhodnutí doručit žalobci namísto (či vedle) úpadyňe a žalobce byl oprávněn k podání žaloby proti napadenému rozhodnutí, bylo by nutné nejprve zajistit, aby žalovaný žalobci napadené rozhodnutí doručil. Teprve poté by soud mohl přistoupit k meritornímu projednání žaloby. Skutečnost, že se žalobce s napadeným rozhodnutím seznámil před podáním žaloby na základě součinnosti, kterou mu poskytl ustanovený zástupce úpadyňe, nebo okamžik, kdy případně napadené rozhodnutí nabylo právní moci s ohledem na ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, by z hlediska posouzení procesních podmínek soudního přezkumu byla nerozhodná, neboť běh lhůty pro podání žaloby a pro vymezení žalobních bodů ve smyslu § 72 odst. 1 a § 71 odst. 2 s. ř. s. je navázán na oznámení rozhodnutí zákonem stanoveným způsobem samotnému žalobci. Byť tento okamžik zpravidla s okamžikem právní moci napadeného rozhodnutí, nemusí tomu tak být vždy. Soud se proto nutně musel zabývat otázkou, zda zákon stanoví povinnost doručit napadené rozhodnutí vydané po prohlášení konkursu insolvenčnímu správci. Tyto úvahy současně odpovídají i na spornou otázku, zda insolvenční správce je aktivně procesně legitimován k podání žaloby proti platebnímu výměru zatěžujícímu majetkovou podstatu úpadyňe.
11. V obecnosti lze souhlasit s odkazem žalovaného na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, č. 3767/2018 Sb. NSS, který se zabýval otázkou vlivu insolvenčního řízení na soudní řízení správní. Závěry rozšířeného senátu NSS v této otázce lze lapidárně shrnout slovy Petra Lavického, jehož názor jakožto *amici curiae* si NSS v dané věci vyžádal a následně se s ním *de facto* ztotožnil, uvedenými ve třetím podstavci bodu 50 rozsudku: „Lze proto říci, že znění § 140a insolvenčního zákona, které se obecně zmiňuje o soudních řízeních, je příliš široké, neboť text zákona v rozporu s úmyslem zákonodárce dopadá na situaci, na niž dopadat neměl. Naopak text § 140d insolvenčního zákona je formulován příliš úzce, neboť jeho nejširší možný jazykový význam neumožňuje vztáhnout jej na řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Popsaná situace představuje (dvojitou) mezeru v zákoně, tedy jeho protiplánovou neúplnost, kterou je nutno uzavřít cestou soudcovského dotváření práva. Jeho nástroji jsou teleologická redukce § 140a a § 140c insolvenčního zákona, omezující jejich použitelnost pouze na nalézací řízení a rozhodčí řízení a vylučující z jejich dosahu soudní přezkum ve správním soudnictví, a využití analogického argumentu a *minoris ad maius* ve vztahu k § 140d téhož předpisu: je-li postup podle něj vhodný pro samotné správní řízení, tím spíše se hodí pro přezkum rozhodnutí správního orgánu ve správním soudnictví.“ Rozšířený senát ve své podstatě konstatoval, že vliv insolvenčního řízení na soudní řízení správní je třeba vnímat prizmatem ustanovení § 140d insolvenčního zákona, jako by se jednalo o navazující fázi správního řízení, v němž bylo napadené rozhodnutí vydáno. Žalobcem má být, resp. zůstává dlužník proto, že to výslovně stanoví poslední věta § 140d odst. 1 insolvenčního zákona. V takových případech přesto zvláštní postavení insolvenčního správce plně odůvodňuje, aby byl považován za (potenciální) osobu zúčastněnou na řízení.
12. Žalovaný však při aplikaci názoru rozšířeného senátu NSS pomíjí skutečnost, že uvedený závěr NSS vyslovil na podkladě rozhodnutí o správním deliktu vydaného podle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), zatímco žalovaný vydal napadené rozhodnutí ve věci plnění daňových povinností úpadyňe

v režimu daňového řádu. Zmíněná poslední věta § 140d odst. 1 insolvenčního zákona přitom zachovává postavení účastníka dlužníkovi pouze subsidiárně pro případ, že zákon nestanoví jinak. Žalovaný si však již nepoložil otázku, zda v případě daňových řízení zákonodárce nepočítá s odlišným řešením postavení insolvenčního správce.

13. Shora citované ustanovení § 246 odst. 1 insolvenčního zákona přitom bez jakýchkoliv pochyb stanoví, že prohlášením konkursu přechází na insolvenčního správce mimo jiné i plnění daňových povinností dlužníka, což shodně potvrzuje i ustanovení § 228 písm. i) ve spojení s § 229 odst. 3 písm. c) insolvenčního zákona. Samotný insolvenční zákon tudíž ve vztahu k obecnému pravidlu podle poslední věty § 140d odst. 1 insolvenčního zákona zakotvuje speciální úpravu, z níž lze dovodit, že od prohlášení konkursu již v daňových řízeních za dlužníka jedná insolvenční správce. To ostatně lze dovodit i ze samotného daňového řádu, který v ustanovení § 244 odst. 1 (a do konce roku 2013 i v tehdejších odstavci 4) zjevně počítá s tím, že daňové povinnosti za dlužníka bude plnit právě insolvenční správce. I kdyby tomu tak nebylo, ustanovení § 20 odst. 3 daňového řádu navíc jednoznačně stanoví, že insolvenční správce má v daňovém řízení shodná práva a povinnosti jako daňový subjekt. Z toho tedy plyne, že kdykoliv by byl příjemcem rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 3 daňového řádu (nebýt insolvenčního řízení) dlužník, byl by správce daně podle § 101 odst. 5 ve spojení s § 20 odst. 3 daňového řádu povinen rozhodnutí zaslat insolvenčnímu správci (ať již namísto dlužníka, nebo vedle něj).
14. Lze tedy shrnout, že prohlášením konkursu na majetek úpadkyně v souladu s § 246 odst. 1 insolvenčního zákona vznikla žalobci jakožto insolvenčnímu správci úpadkyně povinnost zajišťovat plnění jejích daňových povinností a s tím související procesní práva a povinnosti. Neuplatní se tedy subsidiární norma obsažená v poslední větě § 140d odst. 1 insolvenčního zákona aplikovaná rozšířeným senátem NSS v nedaňové věci řešené pod sp. zn. 4 As 149/2017 a lze uzavřít, že na insolvenčního správce přešlo též procesní právo podat na ochranu majetkové podstaty úpadkyně správní žalobu. Byl to také insolvenční správce, komu byl žalovaný povinen napadené rozhodnutí zaslat. Protože tak neučinil, nezbylo soudu, než postupovat podle rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004-78, č. 450/2005 Sb. NSS, a prvním výrokem tohoto usnesení žalovanému uložit, aby napadené rozhodnutí žalobci dodatečně doručil a doklad o tom předložil soudu k založení do správního spisu. Po splnění této povinnosti žalovaným budou řádně splněny procesní podmínky a soud bude moci přistoupit k meritornímu projednání žaloby.
15. Dále se soud zabýval otázkou, zda osobou zúčastněnou na řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci daňové povinnosti úpadkyně mohou být též přihlášení věřitelé, popř. alespoň ti věřitelé, kteří popřeli související pohledávku přihlášenou správcem daně a vedou ve vztahu k ní incidenční spor podle § 200 insolvenčního zákona před insolvenčním soudem.
16. Podle § 34 odst. 1 s. ř. s. jsou osobami zúčastněnými na řízení osoby, které byly přímo dotčeny ve svých právech a povinnostech vydáním napadeného rozhodnutí nebo tím, že rozhodnutí nebylo vydáno, a ty, které mohou být přímo dotčeny jeho zrušením nebo vydáním podle návrhu výroku rozhodnutí soudu, nejsou-li účastníky a výslovně oznámily, že budou v řízení práva osob zúčastněných na řízení uplatňovat. Podle § 34 odst. 4 s. ř. s. soud usnesením vysloví, že ten, kdo se domáhá postavení osoby zúčastněné na řízení, a podmínky pro to nespĺňuje, není osobou zúčastněnou na řízení.

17. Oproti tomu podle § 65 odst. 1 s. ř. s. se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.
18. Z ustanovení § 34 odst. 1 s. ř. s. je patrné, že osobou zúčastněnou na řízení se může stát kdokoli, kdo splní tři základní zákonné podmínky. První podmínka je materiálního charakteru a vyžaduje, aby šlo o osobu přímo dotčenou na právech nebo povinnostech. Druhá podmínka stanoví, že osobou zúčastněnou na řízení nemůže být účastník. Podle třetí podmínky musí dotčená osoba výslovně oznámit, že bude uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení. Jak plyne z § 34 odst. 2 s. ř. s., možnost splnění třetí z podmínek je limitována lhůtou určenou předsedou senátu. Nedodržení lhůty stanovené dle § 34 odst. 2 s. ř. s. logicky nepřichází v úvahu u těch subjektů, které uplatnily práva osob zúčastněných na řízení z vlastní iniciativy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, č. j. 7 As 70/2009-190, publikovaný pod č. 2341/2011 Sb. NSS a dostupný z www.nssoud.cz).
19. Předseda senátu přihlášené věřitele úpadkyně nevyzýval k tomu, aby se přihlásili jako osoby zúčastněné na řízení, proto poslední podmínka je v případě J. A. splněna. Splněná je i podmínka druhá, neboť není ani účastníkem řízení o žalobě. Zbývá tedy posoudit, zda je osobou přímo dotčenou na svých právech nebo povinnostech v příčinné souvislosti s možným rozhodnutím soudu o podané žalobě.
20. Na přihlášeného věřitele usilujícího o popření přihlášené pohledávky správce daně, která se opírá o napadené rozhodnutí, dopadá omezení stanovené v § 200 odst. 6 insolvenčního zákona, podle nějž jsou v incidenčním sporu nepřipustné námitky spočívající v jiném právním posouzení věci nebo týkající se skutečností, které v daňovém řízení již uplatnil dlužník. Je tedy pravdou, že námitka nezákonnosti napadeného rozhodnutí je v incidenčním sporu odsouzena k nezdaru, neboť popírající věřitel může namítat pouze dosud neuplatněné námitky skutkového charakteru. Teprve zrušením napadeného rozhodnutí by se insolvenčnímu soudu v zahájeném incidenčním sporu otevřela možnost posoudit námitky právního charakteru zpochybňující zákonnost doměřené daňové povinnosti, potažmo pravost a výši přihlášené pohledávky správce daně, ovšem za podmínky, že by takové námitky obsahoval již samotný popěrný úkon učiněný před konáním přezkumného jednání (viz koncentrační zásada upravená ve větě třetí § 200 odst. 2 insolvenčního zákona). Jak nicméně plyne z předloženého popěrného úkonu (zveřejněn též v insolvenčním spise jako č. l. B-12), žalobce skutečně uplatnil popěrné námitky, jejichž řešení insolvenčním soudem brání ustanovení § 200 odst. 6 insolvenčního zákona.
21. Ani za této situace však přihlášený věřitel není dotčen rozhodnutím správního soudu přímo, jak vyžaduje § 34 odst. 1 s. ř. s. Napadeným rozhodnutím totiž nebylo rozhodováno o majetku přihlášeného věřitele, který učinil popěrný úkon, nýbrž o majetku úpadkyně (o existenci její daňové povinnosti). Napadeným rozhodnutím je tak přímo dotčena na své právní sféře pouze úpadkyně (resp. insolvenční správce, který ji na základě výslovné úpravy v § 246 odst. 1 insolvenčního zákona reprezentuje) a rozhodnutím správního soudu o žalobě směřující proti napadenému rozhodnutí, která může vedle možného neúspěchu žaloby vést k jeho zrušení, je obdobně přímo dotčena úpadkyně (insolvenční správce) a správní orgán, který vydal napadené rozhodnutí (žalovaný).

Věřitelé úpadkyně jsou na své právní sféře dotčeni pouze zprostředkovaně tím, že v případě neúspěchu žaloby se majetková podstata úpadkyně nezvýší o již inkasované částky daně a nesníží se rozsah přihlášených pohledávek věřitelů o neuspokojené daňové pohledávky státu. Bylo by však absurdní připustit, aby v řízeních o žalobách proti rozhodnutím, jejichž podstatou je stanovení daňové či poplatkové povinnosti, nebo dokonce ve věcech správního trestání, byla-li napadeným rozhodnutím uložena pokuta či propadnutí či zabránění věci, se mohl stát osobou zúčastněnou na řízení kdokoli, kdo by osvědčil, že má vůči adresátu správního rozhodnutí pohledávku (ať již splatnou nebo teprve před splatností), resp. že by v každém takovém soudním řízení byl předseda senátu povinen činit jakousi konvokaci věřitelů svého druhu, aby tak dostal své povinnosti vyrozumět potenciální osoby zúčastněné na řízení o možnosti se do řízení přihlásit.

22. Zásadní je, že napadené rozhodnutí není věřitelům úpadce adresováno, nebylo jím rozhodnuto o jejich vlastních právech a povinnostech, ani se jejich práv a povinností přímo nijak nedotýká; žalobou napadeným rozhodnutím mohou být dotčeni pouze zprostředkovaně na svých ekonomických zájmech (srov. obdobně např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2009, č. j. 5 As 4/2009-86, č. 1929/2009 Sb. NSS). Nelze sice popřít, že přihlášený věřitel má právní zájem na výsledku daňového řízení vedeného daňovými orgány s jeho dlužníkem, který vyplývá z jejich vzájemných soukromoprávních vztahů, z hlediska charakteru zásahu do práv se však jedná nanejvýš o dotčení nepřímé, a navíc o dotčení na právech soukromých, nikoliv veřejných. Institut osoby zúčastněné na řízení přitom slouží především k ochraně práv ostatních účastníků předchozího správního (zde daňového) řízení, a z požadavku přímého dotčení na veřejných subjektivních právech, jakožto materiální podmínky účastenství na řízení, pak plyne, že toto právo může v přezkumném řízení soudním úspěšně uplatnit v zásadě jen takovýto účastník (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 11. 2011, č. j. 1 Afs 81/2010-268, č. 2508/2012 Sb. NSS). Není přitom pochyb, že věřitelé daňového subjektu účastníky jeho daňového řízení nejsou.
23. V této souvislosti je též vhodné připomenout, že důvodem účasti osoby zúčastněné na řízení je hájení vlastních práv dotčených správním rozhodnutím prostředky danými v § 34 odst. 3 s. ř. s., nikoliv poskytnutí pomoci jedné z procesních stran. Institut osoby zúčastněné na řízení upravený v § 34 s. ř. s. se liší od institutu dalšího či vedlejšího účastenství upraveného v § 92 a § 93 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (viz závěr vyslovený v rozsudku NSS ze dne 20. 9. 2011, č. j. 2 Afs 40/2011-125). Důvodem přiznání postavení osoby zúčastněné na řízení v tomto řízení není ani skutečnost, že J. A. vede související soudní spor s daňovými orgány (viz usnesení NSS ze dne 5. 6. 2003, č. j. 5 A 31/2001-42, č. 9/2003 Sb. NSS).
24. Skutečnost, že přihlášený věřitel nemá možnost vystupovat v soudním řízení správním jako osoba zúčastněná na řízení, přitom nepředstavuje zásah do jeho ústavního práva na spravedlivý proces a na ochranu vlastnického práva. Z hlediska spravedlivého procesu je v tomto směru rozhodující postup insolvenčního soudu v incidenčním sporu, který by v takové situaci měl řízení o incidenčním sporu přerušit do doby rozhodnutí soudu o správní žalobě podané dlužníkem (insolvenčním správcem) a s přihlédnutím k potřebám insolvenčního řízení případně apelovat na přednostní projednání správní žaloby ve smyslu § 56 odst. 1 *in fine* s. ř. s. Takto ostatně insolvenční soud postupoval v případě souběžného incidenčního sporu vedeného insolvenčním správcem za účelem popření přihlášené daňové pohledávky podle § 199 insolvenčního zákona, jak lze zjistit z usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 2. 1. 2019, č. j. KSPH 75 ICM 2434/2018-81, dostupného v insolvenčním

rejstříku. V případě popření učiněného J. A. sice ještě insolvenční soud žádné procesní úkony v incidenčním sporu nečinil, nicméně přerušení řízení lze i zde předpokládat, popřípadě lze doporučit, aby takové opatření popírající věřitel insolvenčnímu soudu navrhl. V případě, že by žádná správní žaloba podána nebyla, nelze dovozovat, že by k jejímu podání byl oprávněn sám popírající věřitel. V takové situaci však má možnost takový postup včas navrhnout insolvenčnímu správci, na jehož odpovědnosti bude posoudit vhodnost takového postupu z hlediska dopadů na majetkovou podstatu a příslušné rozhodnutí přijmout. Vlastnické právo popírajícího věřitele je v takovém případě zprostředkovaně chráněno odpovědností insolvenčního správce za škodu, kterou by případně způsobil porušením svých povinností při správě majetkové podstaty.

25. Za těchto okolností tedy soudu nezbyvá nic jiného než v souladu s § 34 odst. 4 s. ř. s. konstatovat, že pan J. A. nesplňuje zákonnou podmínku přímého dotčení na svých veřejných subjektivních právech nezbytnou k tomu, aby mohl být osobou zúčastněnou na řízení. Proto soud druhým výrokem rozhodl, že není osobou zúčastněnou na řízení.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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). Případně-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 30. ledna 2019

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu