



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína, v právní věci žalobce **Horizont ISPL v.o.s.**, sídlem Ostrava, Koněvova 177/61, insolvenčního správce dlužníka **MONOS Morava s.r.o.**, sídlem Ostrava, Mostní 904/26, zastoupeného Mgr. Gabrielou Kaprálkovou, advokátkou se sídlem Ostrava, Občanská 16, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 29. 9. 2016, č. j. 31A 39/2016 – 84,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 29. 9. 2016, č. j. 31A 39/2016 – 84, **s e r u š í** a věc **s e v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhal vydání rozsudku, kterým by soud žalovanému uložil rozhodnout o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, na daň z přidané hodnoty ze dne 30. 11. 2011, č. j. 238049/11/389911807688 (daň 834.170 Kč; penále 166.834 Kč) a na daň z příjmů právnických osob ze dne 2. 12. 2011, č. j. 238052/11/389911807688 (daň 2.851.380 Kč; penále 570.276 Kč). Krajský soud žalobu odmítl usnesením ze dne 29. 9. 2016, č. j. 31A 39/2016 – 84 (dále jen „napadené usnesení“).

Krajský soud rozhodoval v kontextu následujících skutkových okolností. Na základě daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 14. 2. 2008 do 31. 12. 2008 a daně z přidané hodnoty za období duben 2008 – prosinec 2009 vydal Finanční úřad Ostrava II výše uvedené dodatečné platební výměry. Odvolání obchodní společnosti **MONOS Morava s.r.o.** (dále také „plátce daně“ nebo „plátce“) proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 238049/11/389911807688 bylo zamítnuto Finančním ředitelstvím v Ostravě dne 16. 7. 2012. Odvolání proti výměru

č. j. 238052/11/389911807688 bylo zamítnuto dne 23. 7. 2012. Plátce daně brojil proti oběma rozhodnutím II. stupně žalobami ke Krajskému soudu v Ostravě. Správce daně v období září – listopad 2012 převedl přeplatky na jiných daních v celkové výši 4.871.467 Kč na úhradu doměřených daní.

Na základě vyhlášky Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 6. 2013, č. j. KSOS 36 INS 17756/2013, bylo s plátcem daně zahájeno insolvenční řízení. Dne 16. 8. 2013 tentýž soud prohlásil usnesením č. j. KSOS 36 INS 17756/2013-A7 úpadek plátce daně. Správce daně do tohoto insolvenčního řízení nepřihlásil pohledávky z dodatečných platebních výměrů. Dne 14. 11. 2013 proběhlo ve věci daného insolvenčního řízení přezkumné jednání.

Krajský soud v Ostravě spojil řízení o obou žalobách proti rozhodnutím o odvolání, týkajícím se doměřené daňové povinnosti, do společného řízení. Rozsudkem ze dne 27. 6. 2014, č. j. 22 Af 108/2012 – 68, obě rozhodnutí o odvolání zrušil, a to z důvodu, že skutkový stav, z něhož správce daně vyšel, vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění. Věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 163/2014 – 38.

Dne 25. 6. 2015, pod č. j. 19743/15/5300-22443-711377, a dne 15. 7. 2015, pod č. j. 22563/15/5200-11434-701858, vyrozuměl žalovaný žalobce o tom, že dodatečné platební výměry ve smyslu § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) nabyly právní moci, a to dnem ukončení přezkumného jednání (14. 11. 2013). Žalobce s výkladem žalovaného nesouhlasil a v souladu se svým názorem, že řízení o odvolání nebyla dosud zákonně skončena, podal dne 18. 1. 2016 podnět proti nečinnosti ke Generálnímu finančnímu ředitelství, které vydalo dne 12. 2. 2016 vyrozumění č. j. 14850/16/7700-10124-709095, v němž zkonstatovalo, že žalovaný není nečinný, a podnět odložilo. Žalobce proto podal žalobu proti nečinnosti žalovaného. Krajský soud tuto žalobu odmítl napadeným usnesením.

Krajský soud ve svých úvahách vyšel z § 79 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Zdůraznil, že předpokladem úspěšnosti žaloby proti nečinnosti je skutečnost, že správní orgán má povinnost nějaké rozhodnutí či osvědčení vydat. Jinými slovy, má povinnost konat a nečiní tak. Krajský soud však ze spisového materiálu vyvodil, že žádné správní (daňové) řízení vedeno není, neboť bylo zastaveno podle § 243 odst. 2 daňového řádu a platební výměry nabyly právní moci k datu 14. 11. 2013. Dále krajský soud odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 4 Ans 10/2006 – 59. Zdůraznil, že z § 79 a násl. s. ř. s. nelze dovodit, že by se v rámci ochrany proti nečinnosti mohla domáhat vydání rozhodnutí fyzická nebo právnická osoba v těch případech, kdy žádné správní řízení neběží. K tomuto poznatku krajský soud doplnil, že „*je najisto postaveno a žalobcem ani nezpochybněno, že žalovaný rozhodl, když aplikoval ust. § 243 odst. 2 daňového řádu a řízení o odvolání ex lege zastavil*“. Otázka zákonnosti takového rozhodnutí má být řešena v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. Existenci probíhajícího správního řízení označil krajský soud za základní podmínku, za níž se lze domáhat ochrany soudu před nečinností správního orgánu.

pokračování

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému usnesení kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Vyjádřil názor, že řízení o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům žalovaný svým rozhodnutím nezastavil, a k zastavení nedošlo ani *ex lege*. Tato řízení tak stále probíhají. Ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu na řešený případ nedopadá, neboť sporné pohledávky v době přezkumného jednání (14. 11. 2013) nejenže neexistovaly (v důsledku převedení přeplatků na jiných daních), ale ke dni konání přezkumného jednání tyto pohledávky byly pravomocné, přičemž řízení o nich se nacházelo ve fázi řízení o žalobě proti pravomocnému rozhodnutí správce daně. Správce daně tuto pohledávku do insolvenčního řízení nepřihlásil, a to ani podmíněně. Ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu proto nemělo být aplikováno.

Stěžovatel odmítl výklad citovaného ustanovení, podle něhož by se v případě zrušení správního rozhodnutí správním soudem a vrácení věci k dalšímu řízení hledělo na nepravomocné rozhodnutí tímto okamžikem jako na pravomocné. Insolvenční správce by v takovém případě neměl žádný nástroj ke zjištění toho, zda úpadcem dosud rozporovaná pohledávka existuje a v jaké výši. To vše za situace, kdy po právní moci nalézacího rozhodnutí (způsobené doručením následně soudem zrušených rozhodnutí o odvolání) došlo k „započtení“ pohledávky vůči přeplatku na jiných daních. Rovněž tohoto přeplatku by se insolvenční správce nemohl domáhat, neboť by byl použit na úhradu pravomocné pohledávky, ohledně jejíž existence, ve světle rušícího rozsudku správního soudu, vyvstaly minimálně pochybnosti. Pouze za situace, kdy by správce daně své pohledávky přihlásil do insolvenčního řízení, což vzhledem k jejich uhrazení přeplatkem nenastalo, mohl by insolvenční správce pohledávky popřít a věc dále řešit v incidenčním sporu. Akceptací nastíněného důsledku aplikace § 243 odst. 2 daňového řádu by tak došlo k porušení práva na spravedlivý proces, stejně jako ke zvýhodnění státu v pozici insolvenčního věřitele, což odporuje nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06.

Stěžovatel dále namítl, že pro neaplikovatelnost § 243 odst. 2 daňového řádu hovoří též to, že převedením přeplatku ve výši 4.871.467 Kč na úhradu doměřených daní a následným zrušením právní moci a vykonatelnosti dodatečných platebních výměrů, řízení vedené žalovaným již *de facto* nepředstavuje řízení o nedoplatku daně, ale „*v přeneseném smyslu o přeplatku daně*“. V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2015, č. j. 3 Afs 134/2014 – 37, se řízení o přeplatku nezastavuje a rozhodnutí proto mělo být žalovaným vydáno. Citovaný rozsudek sice podle stěžovatele nedopadá na řešený případ přímo, jelikož se týkal nalézacího řízení, ale jeho závěry jsou aplikovatelné analogicky. Pro jím zastávaný výklad hovoří podle stěžovatele též to, že pokud by měl být § 243 odst. 2 daňového řádu aplikován, pak by Krajský soud v Ostravě žalobě proti rozhodnutím o odvolání nevyhověl, respektive by Nejvyšší správní soud rozhodnutí žalovaného zrušil, nikoli potvrdil.

Závěrem kasační stížnosti stěžovatel poukázal na důvodovou zprávu k ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, podle které „*návrh reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož všichni věřitelé mají v insolvenčním řízení rovné možnosti, a zároveň zohledňuje zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie vycházejí z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví jako efektivní. Při přihlášení nepravomocné pohledávky totiž s velkou pravděpodobností dojde k jejímu účinnému popření, přičemž v případě popření pohledávky z více než padesáti procent*

může insolvenční soud dle § 178 insolvenčního zákona uložit správci daně příslušnou peněžitou sankci. Insolvenční správce či daňový subjekt (dlužník) má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu.“ Stát by v případě přijetí výkladu zastávaného žalovaným, získal podle stěžovatele výhodnější postavení, neboť oproti jiným věřitelům, kteří své popřené nepravomocné pohledávky musí vůči insolvenčnímu správci uplatnit soudní cestou, by stát své dosud nepravomocné pohledávky učinil ze zákona pravomocnými a po jejich popření by se soudní cestou musel domáhat popření insolvenční správce. Jinými slovy by došlo k přesunutí povinnosti žalovat ze správce daně na insolvenčního správce a tím k nezákonnému zvýhodnění správce daně oproti ostatním věřitelům. Tímto výkladem pak současně dojde k vyloučení možnosti insolvenčního správce jakkoliv se domoci přezkoumání rozhodnutí správce daně za situace, kdy stát před zrušením rozhodnutí žalovaného provedl kompenzaci pravomocné pohledávky a tuto tak již do insolvenčního řízení nepřihlásil.

Kromě uvedeného zatížil dle názoru stěžovatele krajský soud své rozhodnutí vadou řízení, když rozhodl o odmítnutí žaloby na základě důkazů připojených k žalobě „(rozhodnutí správců daně, soudu a návrhy stěžovatele)“, aniž by k provedení těchto důkazů nařídil ústní jednání. Stěžovatel navrhl napadené usnesení zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že se ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že ke dni ukončení přezkumného jednání (14. 11. 2013) byly předmětné platební výměry v právní moci, neboť již dne 12. 7. 2012 a 16. 7. 2012 byla stěžovateli doručena rozhodnutí o odvolání. Zdůraznil však, že v důsledku toho, že Krajský soud v Ostravě tato rozhodnutí zrušil, nastal stav, jako kdyby nebyla nikdy vydána, a tedy ani předmětné platební výměry nikdy nenabývaly právní moci. „Vzhledem ke zrušení rozhodnutí o odvolání je nyní nutné na situaci nahlížet tak, že ke dni ukončení přezkumného jednání nebylo o odvoláních rozhodnuto a tedy předmětné platební výměry nebyly v té době pravomocné.“ Byly tak splněny podmínky pro aplikaci § 243 odst. 2 daňového řádu, nalézací řízení bylo zastaveno ukončením přezkumného jednání a platební výměry nabývaly právní moci.

K argumentaci stěžovatele, že v důsledku zrušení rozhodnutí o odvolání jde nyní fakticky o řízení o přeplatku, žalovaný uvedl, že předmětem řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům nejsou tvrzené přeplatky na dani. Pouhé uhrazení daně totiž nemění předmět nalézacího řízení. Nelze proto uplatnit závěry zdejšího soudu z rozsudku č. j. 3 Afs 134/2014 – 37, a řízení tak byla podle § 243 odst. 2 daňového řádu *ex lege* oprávněně zastavena ukončením přezkumného jednání. Žalovaný rovněž odmítl, že by správce daně měl stěžovateli vrátit přeplatek na dani včetně úroku z neoprávněného jednání. Podle § 154 odst. 1 daňového řádu je přeplatkem částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně účtu. Stěžovateli však na předmětných daňových účtech nevznikly žádné přeplatky, které by mu bylo možné vrátit. Stran úroku z neoprávněného jednání žalovaný zdůraznil, že Krajský soud v Ostravě, ani Nejvyšší správní soud nekonstatovaly nesprávnost výše stanovených daňových povinností. Krajský soud v Ostravě měl pochybnosti o správnosti skutkových zjištění, avšak nepřistoupil k hodnocení toho, zda daň byla stanovena ve správné výši či nikoliv. Pokud by nedošlo k aplikaci § 243 odst.

pokračování

2 daňového řádu, mohl žalovaný v dalším řízení odstranit skutkové rozpory a dospět ke stejné výši daně jako dříve.

Stěžovatelův názor, že zrušení rozhodnutí o odvolání Krajským soudem v Ostravě, a zamítnutí kasační stížnosti zdejším soudem, vypovídá o tom, že ani soudy neshledaly aplikaci § 243 odst. 2 daňového řádu za příležitou, žalovaný odmítl. Výroky soudů byly dány zjištěnými rozpory ve skutkovém stavu a rozsudky soudu proto nevypovídají nic o tom, jakým způsobem ovlivní probíhající řízení insolvenční řízení nalézací. Žalovaný uzavřel, že vzhledem k tomu, že obě řízení o odvolání byla *ex lege* zastavena podle § 243 odst. 2 daňového řádu ukončením přezkumného jednání, není možné z důvodu této překážky vydat rozhodnutí o odvolání tak, jak požaduje stěžovatel. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti podle § 106 s. ř. s.

Jako první se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že krajský soud při odmítnutí žaloby vycházel z důkazů připojených k žalobě, aniž by k jejich provedení nařídil ústní jednání. Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, že všechny důkazy označené stěžovatelem v žalobě tvořily součást spisového materiálu správních orgánů. Pak ovšem platí závěr rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 9 As 291/2014 – 39, že pokud v řízení o žalobě ve správním soudnictví vychází soud z údajů a listin obsažených ve správním spise, nejedná se o dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. (srovnej též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117). Tato kasační námitka je proto nedůvodná.

Nejvyšší správní soud dále nepřehlédl, že krajský soud v rámci odůvodnění napadeného usnesení podrobně rozebírá, zda aktuálně probíhá, či neprobíhá daňové řízení, v rámci kterého by mohla být žalovanému vůbec uložena povinnost vydat rozhodnutí, jak požaduje stěžovatel. Krajský soud uvádí, že zásadní podmínkou pro věcné projednání žaloby je, že správní orgán má zákonnou povinnost rozhodnutí či osvědčení vydat a tuto povinnost nesplní. Následně dospívá k závěru, že „žalovaný rozhodl, když aplikoval ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu a řízení o odvolání *ex lege* zastavil“, pročez „základní podmínka řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti [...] není v dané věci naplněna“. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením krajského soudu nemůže ztotožnit. Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 9. 2010, č. j. 7 Ans 5/2008 – 164, „posouzení toho, zda je správní orgán nečinný ve smyslu § 79 s. ř. s., je otázkou důvodnosti žaloby (součástí rozhodnutí ve věci samé), nikoliv otázkou existence podmínek řízení“. Jestliže tedy krajský soud uvažoval, zda probíhá správní řízení, respektive zda vůbec má správní orgán povinnost v dané věci vydat rozhodnutí, jednalo se již o posuzování důvodnosti žaloby, nikoliv o otázku podmínek řízení. Za situace, kdy krajský soud dospěl k závěru, že aktuálně před správním orgánem neprobíhá žádné řízení, v rámci něhož by mu mohla být uložena povinnost vydat rozhodnutí, měl žalobu stěžovatele zamítnout, nikoli odmítnout. Krajský soud tak zatížil řízení vadou, k níž je Nejvyšší správní soud povinen přihlídnout *ex offio* ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. Sama tato

vada je dostatečným důvodem pro zrušení napadeného usnesení, avšak zdejší soud pro účely následného řízení před krajským soudem považuje za účelné vyslovit se i k dalším otázkám nadneseným stěžovatelem.

Podstata sporu mezi stěžovatelem a žalovaným spočívá v aplikovatelnosti ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu na řešený případ. Citované ustanovení zní: „[u]končením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci“. Mezi stranami není sporu, že v daném případě nejde ve smyslu § 242 daňového řádu o pohledávky za majetkovou podstatou, neboť nevznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení. Stěžovatel, jako jednu z kasačních námitek uvedl, že ke dni ukončení přezkumného jednání (14. 11. 2013) sporná pohledávka neexistovala, neboť byla uhrazena převedením přeplatku na jiných daních. O tomto uhrazení částek předepsaných dodatečnými platebními výměry přitom rovněž není mezi stěžovatelem a žalovaným sporu. K úhradě došlo v období září – listopad 2012 převodem přeplatku na jiné dani. Nejvyšší správní soud proto považuje za najisto postavené, že od posledního převodu přeplatku neexistovala nadále pohledávka založená sporovanými dodatečnými platebními výměry č. j. 238049/11/389911807688 a č. j. 238052/11/389911807688.

Jestliže Krajský soud v Ostravě svým rozsudkem č. j. 22 Af 108/2012 – 68, jenž následně aproboval Nejvyšší správní soud, zrušil rozhodnutí o odvolání, řízení o daňových povinnostech plátce daně pokračovalo, avšak jejich předmětem v užším slova smyslu již nebyly pohledávky vyměřené předmětnými dodatečnými platebními výměry, neboť tyto byly již dříve uhrazeny převodem přeplatku na jiné dani. Nejvyšší správní soud je tak toho názoru, že nebyly naplněny podmínky pro aplikaci § 243 odst. 2 daňového řádu, jak se domnívá žalovaný. Zdejší soud proto dává za pravdu stěžovateli, že za daných okolností nemohlo dojít k zastavení řízení *ex lege*. Jinými slovy i nadále existovalo řízení, v němž měl žalovaný pokračovat a vydat rozhodnutí o daňových povinnostech plátce daně, tj. věcně rozhodnout o jeho odvoláních.

Tento výklad odpovídá i samotnému textu daňového řádu. Ustanovení § 153 odst. 1 a 2 citovaného zákona uvádí, že „[n]edoplatek je částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně [...]. Nedoplatek hradí daňový subjekt jako svůj daňový dluh; tomuto dluhu odpovídá na straně příslušného veřejného rozpočtu splatná daňová pohledávka.“ Okamžikem převodu přeplatku na jiné dani, proto došlo k uhrazení daňového dluhu, tedy zanikla daňová pohledávka vůči stěžovateli. Tuto interpretaci lze pro ucelenost, nad výše uvedené, podpořit i odkazem na odbornou komentářovou literaturu, která konstatuje, že od okamžiku, kdy je možné s určitostí konkretizovat daňovou povinnost z hlediska její výše, až do okamžiku úhrady daně, existuje na straně daňového subjektu daňový dluh, zatímco na straně správce daně jde o daňovou pohledávku. Vzniká tak právní vztah, v němž se povinnost daňového subjektu splnit daňový dluh prolíná s právem státu, reprezentovaného správcem daně, na úhradu existující daňové pohledávky daňovým subjektem (viz Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L. a další. *Daňový řád. Komentář*. Praha : Wolters Kluwer, § 153 odst. 2). Daňové pohledávky, vztahující se k doměřeným daňovým povinnostem, byly uhrazeny okamžikem převodu přeplatku na jiné dani. Od tohoto

pokračování

momentu dále tak již nemohla být naplněna hypotéza § 243 odst. 2 daňového řádu, tedy existence daňové pohledávky.

Stejnému závěru nasvědčují též důsledky aplikace § 243 odst. 2 daňového řádu v pojetí zastávaném žalovaným, za specifických okolností nynějšího případu. Jak bylo rozebráno shora, a stěžovatel na tuto skutečnost opakovaně poukázal též v kasační stížnosti, došlo v tomto případě k uhrazení pohledávek, založených dodatečnými platebními výměry, převodem přeplatku na jiné dani, a to před zahájením insolvenčního řízení. Jak rovněž stěžovatel zdůraznil, žalovaný v důsledku uhrazení pohledávek „neměl důvod“ přihlásit (neexistující) pohledávky do insolvenčního řízení, v němž by měl stěžovatel možnost je popřít. Za konkrétních podmínek nyní posuzované věci tak byla negována možnost vyřešení otázky zákonnosti uhrazení sporných pohledávek v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu. Je přitom vhodné připomenout, že dle důvodové zprávy k § 243 odst. 2 daňového řádu „[i]nsolvenční správce či daňový subjekt (dlužník) má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení [právě] v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu.“ Za okolností nynějšího případu byl stěžovatel o tuto možnost, zjevně v rozporu s úmyslem zákonodárce, připraven. Současně je třeba akcentovat, že stejně tak už by ovšem nebylo možné zákonnost doměření daňových povinností přezkoumat v rámci daňového řízení, které by bylo *ex lege* zastaveno. Stěžovateli by tudíž bylo upřeno jakékoliv právo na obranu proti doměření daňové povinnosti. Takový závěr nelze akceptovat.

Aniž by Nejvyšší správní soud jakkoliv na tomto místě předjímal možný výsledek řízení o odvolání stěžovatele, je zřejmé, že v řízení před krajským soudem, respektive před Nejvyšším správním soudem, slovy stěžovatele „*vyvstaly minimálně pochybnosti*“ o zákonnosti dodatečných platebních výměrů, na základě kterých došlo k úhradě daňových pohledávek. Při akceptaci výkladu ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, tak jak jej zastává žalovaný, by však byly *de facto* ignorovány závěry učiněné krajským soudem, resp. Nejvyšším správním soudem, v jejich rozsudcích, týkajících se zrušených rozhodnutí o odvolání.

Ve světle výše řečeného Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelovou tezí, že převedením přeplatku na dani na úhradu předmětných daňových pohledávek nepředstavuje řízení vedené žalovaným již *de facto* řízení o nedoplatku daně, ale „*v přeneseném smyslu o přeplatku daně*“, a proto je namístě aplikovat závěry zdejšího soudu, vyslovené v rozhodnutí č. j. 3 Afs 134/2014 - 37, z něhož se podává, že podle § 243 odst. 2 daňového řádu nelze postupovat, jestliže předmětem nalézacího řízení je tvrzený přeplatek na dani. V souladu s § 103 odst. 2 daňového řádu totiž platí, že „[r]ozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena“. Podle § 101 odst. 5 téhož zákona je rozhodnutí vůči příjemci účinné okamžikem jeho oznámení, zde tedy doručením dodatečných platebních výměrů plátcí daně. Vzhledem k tomu, že podaná odvolání neměla odkladný účinek (viz § 109 odst. 5 daňového řádu), byly dodatečné platební výměry k datu jejich doručení vykonatelné a správce daně tak postupoval zcela v souladu se zněním zákona, pokud na jejich základě převedl přeplatky na jiné dani na uhrazení předmětných pohledávek. Zrušení rozhodnutí o odvolání krajským soudem na této věci nic nezměnilo, neboť nemělo zpětně na vykonatelnost platebních výměrů žádný

vliv. Jak uvedl žalovaný, podle § 154 odst. 1 daňového řádu je přeplatkem částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Zrušením rozhodnutí o odvolání proto nemohlo dojít ke vzniku přeplatku, což samo o sobě vylučuje úvahu o možnosti aplikace závěrů zdejšího soudu z rozsudku č. j. 3 Afs 134/2014 – 37.

Nejvyšší správní soud se dále ztotožňuje s argumentací žalovaného vůči tvrzení stěžovatele, že pokud by měl být § 243 odst. 2 daňového řádu aplikován, pak by krajský soud žalobám proti rozhodnutím o odvolání nevyhověl, respektive by Nejvyšší správní soud jeho rozhodnutí zrušil, nikoli potvrdil. Krajský soud totiž ve zrušujícím rozsudku zcela explicitně uvedl, že důvodem jeho rozhodnutí je skutečnost, že vyvstaly zásadní pochybnosti o správnosti zjištěného skutkového stavu, které je potřeba odstranit. Krajský soud a následně ani Nejvyšší správní soud se tedy žádným způsobem k možnosti aplikace § 243 odst. 2 daňového řádu nevyjadřovaly, což koneckonců vyplývá i ze skutečnosti, že okolnosti, z nichž žalovaný dovozuje podmínky pro aplikaci uvedeného ustanovení, nastaly až v důsledku skončení řízení před krajským soudem. Z předmětných rozsudků tak nelze ohledně možnosti aplikace § 243 odst. 2 daňového řádu nic dovozovat.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že v projednávané věci nebyly naplněny podmínky pro aplikaci § 243 odst. 2 daňového řádu, neboť zde neexistovala daňová pohledávka žalovaného (resp. státu) vůči plátcí daně. Z tohoto důvodu se zdejší soud již blíže nezabýval argumentací stěžovatele mířící na další důsledky aplikace citovaného ustanovení ve smyslu možného zvýhodnění státu v pozici insolvenčního věřitele.

Lze tedy uzavřít, že v posuzované věci krajský soud pochybil již tím, že zhodnocení (ne)činnosti, *in concreto* otázky existence probíhajícího správního řízení, podřadil pod otázku podmínek řízení o žalobě a následně žalobu stěžovatele odmítl. V pokračování řízení tak bude jeho úkolem opětovně posoudit žalobní argumentaci věcně. Přitom bude vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), dle kterého k zastavení odvolacích řízení ve smyslu § 243 odst. 2 daňového řádu ani v jednom z případů nedošlo.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. března 2017

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu

