



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **ELEKTRA PV, s.r.o., v konkurzu**, IČ 48202550, se sídlem Vrbenská 197/23, České Budějovice, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem náměstí Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 4. 2017, č. j. 15869/17/5300-22443-702189, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 10. 2018, č. j. 50 Af 25/2018 - 36,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 10. 2018, č. j. 50 Af 25/2018 - 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 1. 4. 2017, č. j. 15869/17/5300-22443-702189, žalovaný zamítl odvolání a potvrdil

- dodatečný platební výměr ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1990966/16/2201-51522-307389, kterým Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 ve výši 1.182.872 Kč, za současného vzniku zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 236.574 Kč.
- dodatečný platební výměr ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991007/16/2201-51522-307389, kterým správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací

období únor 2013 ve výši 4.388.981 Kč, za současného vzniku zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 877.796 Kč.

- dodatečný platební výměr ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991042/16/2201-51522-307389, kterým správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2013 ve výši 11.421.772 Kč, za současného vzniku zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 2.284.354 Kč.
- dodatečný platební výměr ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991055/16/2201-51522-307389, kterým správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 ve výši 7.031.514 Kč, za současného vzniku zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.406.302 Kč.
- dodatečný platební výměr ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991091/16/2201-51522-307389, kterým správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 ve výši 7.496.305 Kč, za současného vzniku zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.499.261 Kč.
- platební výměr ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991113/16/2201-51522-307389, kterým správce daně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 ve výši 7.870.908 Kč.
- platební výměr ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991208/16/2201-51522-307389, kterým správce daně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 8.595.656 Kč.
- platební výměr ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991226/16/2201-51522-307389, kterým správce daně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 12.679.136 Kč.
- platební výměr ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991239/16/2201-51522-307389, kterým správce daně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 ve výši 8.175.633 Kč.
- platební výměr ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991258/16/2201-51522-307389, kterým správce daně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 6.002.206 Kč.
- dodatečný platební výměr ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991267/16/2201-51522-307389, kterým správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 457.800 Kč, za současného vzniku zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 91.560 Kč.

[2] Usnesením ze dne 23. 10. 2018, č. j. 50 Af 25/2018 - 36, Krajský soud v Českých Budějovicích odmítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného a žádnému z účastníků řízení nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění usnesení soud vysvětlil, že v průběhu odvolacího řízení byl na žalobkyni prohlášen konkurs ve smyslu § 244 a násl. zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), a žalovaný tak dále jednal s insolvenčním správcem. S odkazem na § 246 odst. 1 insolvenčního zákona, § 249 odst. 1 téhož zákona, § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2014, č. j. 9 Afs 7/2013 - 36, krajský soud dovodil, že práva a povinnosti žalobkyně související s majetkovou podstatou vykonává po prohlášení konkursu insolvenční správce, a to včetně podávání žalob či

pokračování

návrhů k vymožení nároků dlužníka, které se týkají majetkové podstaty, tedy i k ochraně před nezákonnými peněžitými nároky státu vůči dlužníkovi. Krajský soud doplnil, že právní argumentace uvedená v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 121, nedopadá na nyní projednávanou věc, neboť se týká výkladu § 140a, § 140b a § 140c insolvenčního zákona v souvislosti se správním řízením o správním deliktu, respektive s uložením mimosmluvní sankce postihující majetek ve smyslu § 170 písm. d) insolvenčního zákona. Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem krajský soud uzavřel, že žalobce je osobou zjevně neoprávněnou k podání žaloby, neboť se měl domáhat soudní ochrany prostřednictvím insolvenčního správce.

II. Kasační stížnost

[3] Proti naposledy uvedenému usnesení podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. V ní odmítla, že se měla domáhat soudní ochrany prostřednictvím insolvenčního správce a namítla, že takový závěr odporuje rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 121, i ústavně zaručenému právu daňového subjektu na přezkum rozhodnutí veřejné správy. Shrnula, že jí nebylo doručeno rozhodnutí žalovaného o odvolání, dozvěděla se o něm až z insolvenčního spisu a z opatrnosti podala žalobu, ve které brojila proti postupu žalovaného, jenž s ní nejednal jako s účastnicí odvolacího řízení. Stěžovatelka citovala odstavce 62 a 63 výše uvedeného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a dovodila, že měla být po celou dobu daňového řízení jeho účastnicí a po vydání rozhodnutí žalovaného měla legitimaci k podání žaloby. Z uvedeného rozsudku nadto plyne, že je to primárně dlužník, tedy stěžovatelka, kdo je i po prohlášení konkursu účastníkem řízení ve správním soudnictví, když insolvenční správce může mít postavení jen osoby zúčastněné na řízení. Stěžovatelka uzavřela, že § 246 a § 249 insolvenčního zákona je třeba vykládat tak, že po prohlášení konkursu zůstává dlužník i nadále tím, kdo má procesní práva a povinnosti a procesní způsobilost podle pravidel uvedených v daňovém řádu a v soudním řádu správním. Vzhledem ke všem uvedeným námitkám stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Žalovaný nevyužil svého práva a ke kasační stížnosti se nevyjádřil.

III. Posouzení kasační stížnosti

[5] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout i z úřední povinnosti. V kasační stížnosti stěžovatelka označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s., přičemž je zřejmé, že s ohledem na odmítnutí žaloby přichází toliko v úvahu důvod podle písmena e) uvedeného ustanovení.

[6] Podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.“

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] V posuzované věci je třeba vyřešit toliko otázku, zda měla stěžovatelka aktivní legitimaci k žalobě proti rozhodnutí ze dne 1. 4. 2017, č. j. 15869/17/5300-22443-702189, a to s ohledem na probíhající insolvenční řízení. Z obsahu spisové dokumentace vyplývá, že platební výměry a dodatečné platební výměry k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od ledna 2013 do listopadu 2013 a k penále z doměřené daně, proti kterým stěžovatelka v posuzované věci brojí, vydal správce daně dne 19. 10. 2016. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že podle veřejně přístupného insolvenčního rejstříku bylo insolvenční řízení ve věci stěžovatelky zahájeno před Krajským soudem v Českých Budějovicích, coby insolvenčním soudem, s účinky ode dne 3. 8. 2016. Insolvenční soud usnesením ze dne 3. 11. 2016, č. j. KSCB 41 INS 18021/2016-A-107, které zveřejnil téhož dne a které nabylo právní moci dne 19. 11. 2016, mimo jiné zjistil úpadek stěžovatelky a ustanovil insolvenční správkyňu. Usnesením ze dne 17. 2. 2017, č. j. KSCB 41 INS 18021/2016 - B-82, které rovněž zveřejnil téhož dne a které nabylo právní moci dne 8. 3. 2017, prohlásil insolvenční soud na majetek stěžovatelky konkurs.

[9] Nejvyšší správní soud si je vědom, že například v rozsudku ze dne 6. 2. 2018, č. j. 5 Afs 283/2017 - 50, uvedl, že „[v]ýhradní oprávnění insolvenčního správce podávat žaloby ohledně nároků dotýkajících se majetkové podstaty tedy vyplývá přímo z citovaného ustanovení insolvenčního zákona a je nepochybné, že jen jemu svědčí oprávnění podat ve věci žalobu. Pokud by žalobu skutečně podal dlužník, podala by ji osoba zjevně neoprávněná a krajský soud by postupoval v souladu se zákonem, pokud by ji odmítl.“ Citované závěry již však ve světle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 121, nadále neobstojí. Rozšířený senát totiž při posuzování vztahu soudního řízení ve věci úpadku dlužníka, jež je komplexně upraveno v insolvenčním zákoně (insolvenčního řízení), a soudní ochrany takového dlužníka před jednáním veřejné správy, jež je komplexně upraveno zejména v soudním řádu správním, dospěl k závěru, že „[s]kutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušení řízení), 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a 140c (nově zahájená řízení) insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují.“ Z citovaného závěru je pak zřejmé, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu postavil rozsudek na úvaze, že procesní úpravy insolvenčního řízení a soudního řízení správního do sebe v zásadě nezasahují. Tomu nasvědčuje, že v odůvodnění rozsudku vysvětlil, že „[j]akkoli insolvenční zákon v rámci řešení úpadku koncentruje spory ohledně peněžitých závazků a dalších majetkových hodnot dlužníka zásadně do řízení před insolvenčním soudem, ponechává v tomto ohledu nedotčena zásadně všechna řízení správní, jejichž účastníkem je dlužník, a nadále v nich ponechává dlužníkovi účastnictví. [...] Znamená to, že orgány veřejné správy zásadně nejsou omezeny v tom, aby po dobu účinků rozhodnutí o úpadku i nadále uplatňovaly vůči dlužníkovi svou zákonem vymezenou pravomoc, a dlužník i nadále zůstává tím, kdo jako účastník řízení má procesní práva a povinnosti a procesní způsobilost podle obecných pravidel správního (a tedy i

pokračování

daňového) práva procesního [viz § 140d odst. 1 a 2 insolvenčního zákona]. [...] Je zřejmé, že mohou-li orgány veřejné správy zásadně (tj. až na insolvenčním zákonem stanovené výjimky) uplatňovat své pravomoci vůči dlužníkovi i po dobu účinnosti rozhodnutí o úpadku, musí být i po tuto dobu dlužníkovi zaručena účinná soudní kontrola vůči takovémuuto jednání veřejné správy. Zajistit tuto kontrolu prostředky, jež zná insolvenční zákon, tedy zejména řešením incidenčních sporů, by mohlo být z řady důvodů málo účinné. [...] Výsledek řízení ve správním soudnictví samozřejmě může mít význam, a často zcela zásadní, pro insolvenční řízení v tom smyslu, že může přímo či nepřímo ovlivnit majetkové poměry dlužníka, a tedy se „týkat majetkové podstaty“ ve smyslu terminologie užívané insolvenčním zákonem. Nicméně jde o soudní řízení specifické, vymykající se svou povahou, smyslem a účelem i předmětem těm soudním řízením, na něž typicky míří právní úprava v § 140a a násl. insolvenčního zákona. Proto je nutno dospět k závěru, že uvedená úprava na správní soudnictví vůbec nedopadá. Rozhodnutí o úpadku (a obecně vedení insolvenčního řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem) proto nemůže mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, zejména na možnost v takovém již zahájeném řízení pokračovat a vydat v něm rozhodnutí a dosud nezahájené řízení zahájit a vést, jakož i ve všech uvedených případech uplatnit opravné prostředky, připouští-li je právní úprava správního soudnictví (typicky kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví), a řízení o takových opravných prostředcích vést.“

[10] Podle § 140d odst. 1 insolvenčního zákona „[j]iná řízení než soudní a rozhodčí řízení se 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 nepřiblíží. Nestanoví-li zákon jinak, je účastníkem těchto jiných řízení i nadále dlužník.“

[11] Podle § 140d odst. 2 písm. a) insolvenčního zákona „[r]ozhodnutím o úpadku se z jiných řízení podle odstavce 1 nepřerušují[e] zejména daňové řízení.“

[12] Podle § 134 odst. 3 daňového řádu „[d]aňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se pro účely tohoto zákona rozumí řízení a) nalézací 1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně, 2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, 3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2, b) při placení daní 1. o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, 2. o zajištění daně, 3. exekuční, 4. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 až 3, c) o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.“

[13] V důsledku popsaného pojmání vztahu mezi insolvenčním řízením a soudním řízením správním je pro nyní posuzovanou věc třeba dovodit, že řízení, v nichž správce daně stěžovatele vyměřil a doměřil daň z přidané hodnoty a uložil penále z doměřené daně, byla nalézacími daňovými řízeními ve smyslu § 140d odst. 2 písm. a) insolvenčního

zákona ve spojení s § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Vzhledem k tomu, že na taková řízení dle § 140d odst. 1 insolvenčního zákona v zásadě nemá vliv rozhodnutí o úpadku, nemělo rozhodnutí o úpadku vliv ani na navazující soudní řízení správní před Krajským soudem v Českých Budějovicích. Tomu nasvědčuje i závěr již citovaného rozsudku rozšířeného senátu, podle kterého „[j]e zřejmé, že pokud rozhodnutí o úpadku nemá mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, nemůže mít ani vliv na procesní postavení dlužníka v rámci tohoto soudního řízení. Dlužník tedy je (či se může stát) i nadále účastníkem řízení ve správním soudnictví a má plné oprávnění v něm činit veškeré procesní úkony. Dlužník má tedy v řízení ve správním soudnictví podobné postavení, jaké má, jak již bylo shora poznamenáno, v řízeních správních, daňových a jiných obdobných, na něž dopadá § 140d insolvenčního zákona [podle odst. 1 věty třetí tohoto paragrafu, (n)estanoví-li zákon jinak, je účastníkem těchto jiných řízení i nadále dlužník]. Je věcí správního soudu, aby reagoval na skutečnost, že účastník řízení před ním je či se stal dlužníkem, jehož úpadek se řeší v insolvenčním řízení, takže nemusí mít prostředky k tomu, aby hradil své náklady řízení, které nezbytně musí vynaložit (například náklady zastoupení potřebného k ochraně účastnickových práv).“ Nejvyšší správní soud nadto v rozsudku ze dne 31. 8. 2018, č. j. 3 Afs 296/2017 - 41, dodal, že „[a]čkoli se rozšířený senát zabýval věcí, kde předmětem soudního přezkumu bylo rozhodnutí o uložení pokuty za správní delikt (tedy dle krajského soudu mimosmluvní sankce), rozšířený senát své závěry výslovně vztahuje i na řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů o veřejnoprávních pohledávkách týkajících se ve svých důsledcích majetkové podstaty (tj. včetně daňových nedoplatků).“

[14] Při posuzování aktivní žalobní legitimace stěžovatelky je třeba zohlednit, že insolvenční soud po zjištění úpadku vůči stěžovateli prohlásil konkurs, a to s ohledem na § 246 odst. 1 insolvenčního zákona a § 249 odst. 1 téhož zákona; ani prohlášení konkursu však s ohledem na výše popsané oddělené pojmání insolvenčního řízení a soudního řízení správního nemohlo aktivní žalobní legitimaci stěžovatelky vyloučit. Nejvyšší správní soud již ostatně v rozsudku ze dne 2. 8. 2018, č. j. 10 Afs 187/2017 - 35, vyložil, že „[...] právní závěry učiněné rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, čj. 4 As 149/2017-121, platí ve vztahu k insolvenčnímu řízení jako celku, nikoliv pouze k jeho etapě od zjištění úpadku do rozhodnutí o způsobu řešení úpadku.“ Stěžovatelka tedy navzdory naposledy zmíněným ustanovením zákona měla aktivní legitimaci podat žalobu podle § 65 s. ř. s. proti rozhodnutí žalovaného, a krajský soud pochybil, když tuto žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Nejvyšší správní soud tak přisvědčil stěžovateli, že v posuzované věci jsou naplněny důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[15] Nejvyšší správní soud se v souladu s větou první částí za středníkem § 110 odst. 1 s. ř. s. zabýval také otázkou, jestli krajský soud v posuzované věci neměl odmítnout žalobu stěžovatelky pro opožděnost podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Přitom ze spisové dokumentace zjistil, že žalovaný doručil žalobou napadené rozhodnutí insolvenční správce, nikoliv stěžovateli, a to dne 3. 4. 2017. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud výše dovodil, že stěžovatelka byla oprávněna podat proti rozhodnutí žalovaného žalobu podle § 65 s. ř. s., nemohl odvíjet dvouměsíční lhůtu k podání takové žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s. ode dne doručení rozhodnutí insolvenční správce. V souladu se svým rozsudkem ze dne 17. 2. 2009, č. j. 2 As 25/2007 - 118, proto Nejvyšší správní soud

pokračování

dovodil, že stěžovatelka byla oprávněna podat žalobu ve lhůtě do dvou měsíců ode dne, ve kterém seznala úplný obsah rozhodnutí, co do jeho identifikačních znaků i věcného obsahu. Vzhledem k tomu, že ve spisové dokumentaci je v této souvislosti toliko tvrzení stěžovatelky, že se o vydání rozhodnutí dověděla až dne 30. 8. 2018, aniž by se s ním mohla seznámit, nedá se dovodit, že by žaloba, kterou doručila krajskému soudu dne 12. 9. 2018, byla opožděná. Naopak, z uvedeného tvrzení vyplývá, že lhůta k podání žaloby stěžovatelce dosud nezačala plynout, a její žaloba je tedy předčasná. Ve smyslu rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004 - 78, se však nejedná o důvod k odmítnutí žaloby, nýbrž o odstranitelný nedostatek podmínek řízení.

IV. Závěr

[16] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s větou první před středníkem § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud nejprve usnesením uloží žalovanému doplnit spis o doklad o doručení rozhodnutí stěžovatelce a poté, co tak žalovaný učiní, krajský soud meritorně posoudí žalobu stěžovatelky. V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. ledna 2019

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu