



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **VÍTKOVICE REVMONT a. s.**, se sídlem Ruská 2887/101, Ostrava, zastoupený JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2018, č. j. 5055/18/5200-11433-700284, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 11. 2019, č. j. 22 Af 15/2018 – 30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na základě provedené daňové kontroly doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 6. 2017, č. j. 2372938/17/3202-50523-801272 (dále jen „dodatečný platební výměr“), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 10 579 200 Kč a vyčíslil zákonné penále ve výši 2 115 840 Kč.

[2] Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce dne 4. 7. 2017 odvolání; správce daně však rozhodnutím ze dne 12. 7. 2017, č. j. 2628178/17/3202-50523-801272, rozhodl podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) o zastavení odvolacího řízení, neboť dne 8. 6. 2017 proběhlo u Krajského soudu v Ostravě v rámci insolvenčního řízení ve věci žalobce přezkumné jednání. Proti rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení pak žalobce podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 2. 2018, č. j. 5055/18/5200-11433-700284 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl a rozhodnutí správce daně o zastavení řízení potvrdil.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou, kterou Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 19. 11. 2019, č. j. 22 Af 15/2018 – 30 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl. Konstatoval, že žalobce se použitím § 243 odst. 2 daňového řádu neocítl bez možnosti obrany proti dodatečnému platebnímu výměru. Obecně to vyplývá z rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121, dle něž skutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví. Krajský soud uvedl, že je mu z jeho činnosti známo, že žalobce podal žalobu na přezkum pravomocného dodatečného platebního výměru, přičemž věc byla soudem meritorně rozhodnuta pod sp. zn. 22 Af 92/2017. Námitka nerovného postavení věřitelů v insolvenčním řízení pak dle krajského soudu nijak nesouvisí s právy žalobce coby dlužníka.

## II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl jej zrušit a věc krajskému soudu vrátit k dalšímu řízení. Namítá, že interpretace a aplikace § 243 odst. 2 daňového řádu je v rozporu s ústavním pořádkem z mnoha důvodů, které ovlivňují postavení a pozici jeho i dalších věřitelů v insolvenčním řízení. Dle krajského soudu stěžovatel hájil pouze práva ostatních věřitelů, což je ovšem závěr nesprávný; stěžovatel namítal, že použitím § 243 odst. 2 daňového řádu mu bude upřena jedna instance (odvolací orgán) a do práv insolvenčního dlužníka a ostatních věřitelů se zasáhne mimo jiné tím, že otázka vykonatelnosti rozhodnutí správce daně má vliv z hlediska popěrných úkonů a rozsahu přezkumu v insolvenčním řízení. Napadený rozsudek je dle něj také nepřezkoumatelný.

[5] Nelze též akceptovat, aby se veškerá procesní obrana proti rozhodnutí správce daně, a tím pádem i celý spor rovnou přesunuly na správní soudy. V jiné právní oblasti není taková výhoda žádnému z věřitelů přiznána, a i Ústavní soud zvýhodňování státu na úkor ostatních věřitelů odmítá.

[6] Dochází dle něj ke střetu použitého ustanovení daňového řádu s § 140d odst. 2 písm. a) či § 266 odst. 4 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), podle nichž naopak daňové řízení nadále běží a nezastavuje se. V souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, je insolvenční

pokračování

zákon speciální úpravou, kterou je v dané věci třeba aplikovat. Pokud Nejvyšší správní soud po přijetí daňového řádu dospěl k opačnému závěru, bylo by na místě věc předložit rozšířenému senátu.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že ač stěžovatel činí právní úvahy na téma zvýhodnění věřitelů či střetu norem jednoduchého práva, podstatou věci je pouze skutečnost, že nemá možnost brojit proti dodatečnému platebnímu výměru odvoláním. Platební výměr v důsledku ukončení přezkumného jednání nabyl právní moci, přičemž zákonodárce přímo v důvodové zprávě k § 243 odst. 2 daňového řádu uvádí, že k tomuto řešení přistoupil i s ohledem na normy insolvenčního práva. Stěžovatel měl možnost brojit proti dodatečnému platebnímu výměru správní žalobou, a také tuto možnost využil. Žalovaný nespatřuje rozpor mezi normami jednoduchého práva, neboť dle § 140d odst. 2 písm. a) se daňové řízení nepřerušuje rozhodnutím o úpadku, což nepochybně platí. Zároveň se ovšem ukončením přezkumného jednání v souladu s § 243 odst. 2 daňového řádu zastavují nalézací řízení.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel uplatnil kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval tím, zda je napadený rozsudek přezkoumatelný, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit další kasační námitky. Pokud jde o obsah pojmu nepřezkoumatelnosti, odkazuje na svou ustálenou judikaturu k této otázce; srov. například rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64, či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud nevzal v úvahu veškeré jeho argumenty a nevypořádal se s nimi. Nejvyšší správní soud však předepisuje, že „nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno“ (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76). Absence odpovědi na konkrétní argument bez dalšího nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí; podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13). „Nereaguje-li soud na určitou argumentaci žalobce, ovšem jinak je zřejmé, jak s danou námitkou ve výsledku naložil, neznamená tento drobný procesní nedostatek

*nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí. (...) není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém“* (náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Nejvyšší správní soud připouští, že právní posouzení provedené krajským soudem není příliš obsáhlé co do jeho rozsahu, považuje jej však za dostatečné a přesvědčivé; napadený rozsudek je tedy přezkoumatelný.

[12] Nejvyšší správní soud se totožnou právní otázkou (navíc v případě téhož stěžovatele) zabýval souběžně s nyní projednávanou věcí též ve svém rozsudku ze dne 27. 5. 2020, č. j. 1 Afs 489/2019 – 29; v obou případech přitom dospěl ke stejným závěrům.

[13] Podle § 243 odst. 2 daňového řádu *„ukončením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci.“*

[14] Nejvyšší správní soud ohledně citovaného ustanovení dovodil, že ukončením přezkumného jednání v průběhu řízení o odvolání proti platebním výměrům nabývají prvostupňová rozhodnutí, kterými byla daňovému subjektu vyměřena daň, právní moci a odvolací řízení je *ex lege* zastaveno, aniž by proběhl přezkum věci ze strany odvolacího orgánu. Zastavení odvolacího řízení dle § 243 odst. 2 daňového řádu má za následek přípustnost žaloby ve správním soudnictví již proti prvostupňovým platebním výměrům (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017 - 34, nebo ze dne 29. 8. 2018, č. j. 9 Afs 110/2017 - 37). Je třeba zdůraznit, že v nynější věci se stěžovatel bránil správní žalobou proti dodatečnému platebnímu výměru a krajský soud ji věcně projednal a rozhodl o ní rozsudkem ze dne 23. 10 2019, č. j. 22 Af 92/2017 - 56 (kasační stížnost stěžovatele proti tomuto rozhodnutí přitom byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019 – 37). Jak uvedl též krajský soud, soudní přezkum rozhodnutí, kterým byla stěžovateli doměřena daň, tedy použitím § 243 odst. 2 daňového řádu nebyl vyloučen. Tyto závěry ani stěžovatel nenapadá.

[15] Z uvedených východisek také implicitně vyplývá, že pokud se poskytuje soudní ochrana proti rozhodnutí o jedné daňové povinnosti již v rámci žaloby proti platebnímu výměru prvního stupně, nemělo by žádný rozumný smysl prolomením zákonného ustanovení umožnit přezkoumání téže daňové povinnosti podruhé.

[16] V rozsudku ze dne 24. 6. 2015, č. j. 3 Afs 134/2014 – 37, Nejvyšší právní soud uvedl, že *„nalézací řízení se podle § 243 odst. 2 daňového řádu zastavuje ukončením přezkumného jednání jen tehdy, není-li předmětem tohoto řízení plátcem daně tvrzený přeplatek na dani, jenž má svůj původ ve skutečnostech vážících se k době před rozhodnutím o úpadku. Je-li však v tomto nalézacím řízení zjištěn místo tvrzeného přeplatku nedoplatek, správce daně (deklaratorním) rozhodnutím podle § 243 odst. 2 daňového řádu řízení zastaví, neboť v takovém případě, tedy při zjištění daňového nedoplatku po skončení přezkumného jednání, již účinky předvídané v citovaném ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu nastávají“*. Ohledně pohledávek úpadce za státem je třeba vyměřovací řízení dokončit, neboť v opačném případě by insolvenční správce neměl žádný nástroj ke zjištění, zda pohledávka

pokračování

(která spadá do majetkové podstaty) existuje a v jaké výši. Naproti tomu ohledně daňových pohledávek za úpadcem právní úprava vychází z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejvíce efektivním, jelikož u nepravomocných pohledávek dojde s velkou pravděpodobností k jejich popření. Tyto závěry se vztahují k řízení vyměřovacímu, nikoliv k řízení odvolacímu (srov. § 134 odst. 3 daňového řádu). Použití § 243 odst. 2 daňového řádu tak zcela jistě nebude vyloučeno v odvolacím řízení proti platebnímu výměru, kterým je daňovému subjektu doměřena daň.

[17] Žalovaný aplikoval § 243 odst. 2 daňového řádu v souladu s citovanou judikaturou. Rovněž srozumitelný (třebaže stručně vyjádřený) právní názor krajského soudu v napadeném rozsudku odpovídá závěrům uvedené jednotné judikatury. Zbývá posoudit, zda je na místě se s ohledem na kasační argumentaci od shora uvedených závěrů nyní odchýlit.

[18] Stěžovatel předně namítal, že použitím § 243 odst. 2 daňového řádu mu bude upřena jedna instance (odvolací orgán). Právo na dvojinstančnost správního řízení však v obecné rovině nikde zakotveno není. Je proto na úvaze zákonodárce, kdy proti rozhodnutí správního orgánu připustí řádný opravný prostředek a kdy naopak nikoliv. Odvolací řízení bylo v daném případě zastaveno na základě jasného zákonného pravidla, které je nadto podepřeno rozumnými důvody. Ty spočívají v úvaze, že není na místě zatěžovat daňový subjekt ani správce daně vedením řízení o daňové povinnosti, k jejímuž vymožení již s ohledem na stav insolvenčního řízení pravděpodobně nedojde.

[19] Jak již uvedl krajský soud, domáhat se ochrany práv věřitelů v insolvenčním řízení stěžovateli coby dlužníkovi nepřísluší. Případná nerovnost mezi orgány daňové správy a ostatními věřiteli se stěžovatelských práv nijak nedotýká.

[20] Pokud jde o namítanou nerovnost insolvenčního dlužníka a věřitelů, takto formulovanou námitku je velmi obtížné uchopit. Lze pouze obecně poznamenat, že insolvenční právo upravuje komplexním způsobem vztah mezi insolvenčním dlužníkem a jeho věřiteli tak, aby byl pokud možno v nejvyšší míře naplněn účel insolvenčního řízení. Vždy je možné vést úvahy *de lege ferenda*, zda by v konkrétní situaci měl zákon více upřednostnit zájmy jedné či druhé strany, zda by právní úprava měla být striktnější či volnější apod. Skutečnost, že stěžovatel či insolvenční správce by se nepoužitím § 243 odst. 2 daňového řádu dostal z hlediska popěrných úkonů pravděpodobně do výhodnější pozice, ovšem nemůže být důvodem nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

[21] Podle § 140d odst. 2 písm. a) insolvenčního zákona se daňové řízení rozhodnutím o úpadku nepřerušuje. Lze souhlasit s žalovaným, že toto ustanovení není s § 243 odst. 2 ve vzájemném rozporu. Ustanovení insolvenčního zákona určuje, že daňové řízení se nepřerušuje rozhodnutím o úpadku. Důsledky ukončení přezkumného jednání na nepřerušované daňové řízení upravuje § 243 odst. 2 daňového řádu. Obě dotčená ustanovení se tudíž spíše doplňují.

[22] Ustanovení § 266 insolvenčního zákona uvádí výčet řízení, která se nepřerušují prohlášením konkursu, přičemž dle § 266 odst. 4 není § 140d touto úpravou dotčen.

Uvedené ustanovení se v případě stěžovatele nepoužije, neboť po zjištění jeho úpadku nedošlo k prohlášení konkursu, nýbrž k povolení reorganizace.

#### IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[23] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nebyla naplněna žádná stěžovatelem uplatněná kasační námitka; stejně tak neshledal vady, k nimž by podle § 109 odst. 4 s. ř. s. musel přihlédnout z úřední povinnosti. Proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[24] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch a úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost. Proto soud vyslovil, že stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému ji nepřiznal.

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

V Brně dne 28. května 2020

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu