



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Indra-Šebesta v.o.s.**, se sídlem Čechyňská 361/16, Brno, insolvenční správkyňě úpadce **FRIGOPRIMA spol. s r.o.**, se sídlem K Vápence 602, Mikulov, zast. Mgr. Petrem Houžvičkou, advokátem, se sídlem J. Palacha 121/8, Břeclav, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 11. 2015, č. j. 4044055/15/3014-50523-708346, č. j. 4044622/15/3014-50523-708346, č. j. 4044644/15/3014-50523-708346, č. j. 4044656/15/3014-50523-708346, č. j. 4044664/15/3014-50523-708346, č. j. 4044676/15/3014-50523-708346, č. j. 4044691/15/3014-50523-708346, č. j. 4044701/15/3014-50523-708346, č. j. 4044777/15/3014-50523-708346, č. j. 4044781/15/3014-50523-708346, č. j. 4044786/15/3014-50523-708346, č. j. 4044799/15/3014-50523-708346, č. j. 4044867/15/3014-50523-708346, č. j. 4044892/15/3014-50523-708346, č. j. 4044904/15/3014-50523-708346, č. j. 4044916/15/3014-50523-708346, č. j. 4044923/15/3014-50523-708346, č. j. 4044939/15/3014-50523-708346, č. j. 4044965/15/3014-50523-708346, č. j. 4044969/15/3014-50523-708346, č. j. 4044976/15/3014-50523-708346, č. j. 4045033/15/3014-50523-708346, č. j. 4045047/15/3014-50523-708346, č. j. 4045080/15/3014-50523-708346, č. j. 4045101/15/3014-50523-708346, č. j. 4045113/15/3014-50523-708346, č. j. 4045121/15/3014-50523-708346, č. j. 4045145/15/3014-50523-708346, č. j. 4045154/15/3014-50523-708346 a č. j. 4045158/15/3014-50523-708346, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 21. 5. 2025, č. j. 62 Af 9/2025-288,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Společnost FRIGOPRIMA spol. s r.o. (dále jen „úpadce“) na sebe podala dne 19. 8. 2015 insolvenční návrh, dne 21. 10. 2015 zjistil Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“ nebo „insolvenční soud“) její úpadek. Dne 18. 11. 2015 vydal žalovaný 30 dodatečných platebních výměrů uvedených v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „dodatečné platební výměry“), jimiž úpadci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2012 až červenec 2014 a stanovil mu povinnost uhradit penále. Úpadce se proti dodatečným platebním výměrům dne 23. 12. 2015 odvolal. Dne 21. 1. 2016 proběhlo v rámci insolvenčního řízení přezkumné jednání, při němž byla přihlášená pohledávka žalovaného z titulu dlužné DPH, doměřené dodatečnými platebními výměry, přezkoumána jako vykonatelná. Insolvenční správce úpadce (dále jen „žalobkyně“) pohledávku popřela a podala u insolvenčního soudu incidenční žalobu dle § 199 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). Insolvenční soud žalobu rozsudkem ze dne 8. 4. 2021 zamítl pro předčasnost, neboť žalovaný v přihlášce nevymezil skutkové okolnosti, na nichž se zakládá jeho nárok (nepřiložil k přihlášce zprávu o daňové kontrole), a měl být tudíž dle § 188 odst. 2 insolvenčního zákona vyzván k odstranění vad přihlášky pohledávek. Žalovaný následně svoji přihlášku doplnil a při novém přezkumném jednání dne 20. 2. 2025 byla jeho pohledávka přezkoumána jako nevykonatelná. Žalobkyně pohledávku opět popřela, a proto žalovaný podal novou incidenční žalobu.

[2] Dne 18. 4. 2025 napadla žalobkyně dodatečné platební výměry žalobou. Krajský soud žalobu usnesením uvedeným v záhlaví jako opožděnou odmítl. V odůvodnění usnesení uvedl, že dle § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017, se ukončením přezkumného jednání zastavuje nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci. Přímou na základě zákona se tedy zastavuje i odvolací řízení, aniž by došlo k vlastnímu přezkumu prvostupňového rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů). Pravomocná prvostupňová rozhodnutí lze napadnout žalobou ve správním soudnictví. Je-li pohledávka v rámci insolvenčního řízení přezkoumána při přezkumném jednání a v následném incidenčním sporu dospěje insolvenční soud k závěru, že přihláška pohledávky trpí vadami bránícími jejímu přezkumu, musí žalobu, kterou byl zahájen incidenční spor, zamítnout pro předčasnost, následně musí být odstraněny vady přihlášky a insolvenční soud nařídí ve vztahu k této pohledávce zvláštní přezkumné jednání. To však neznamená, že první přezkumné jednání, které proběhlo, nemá žádné účinky. Ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu totiž spojuje nabytí právní moci platebního výměru s ukončením přezkumného jednání, na kterém byla pohledávka přezkoumána, což bylo splněno již dne 21. 1. 2016. Z jazykového výkladu relevantních ustanovení nevyplývá, že by se v případě odstraňování vad přihlášky mělo na původní přezkumné jednání hledět tak, jako by neproběhlo, nebo že by platební výměry pozbyly právní moci. Opačný výklad by byl v rozporu s ochranou právní jistoty dotčených subjektů (insolvenčního správce, dlužníka a věřitelů). Účinky spojené s § 243 odst. 2 daňového řádu tedy nastávají v důsledku prvního přezkumného jednání, na němž byla sporná pohledávka přezkoumána poprvé. Lhůta k podání žaloby proti dodatečným platebním výměrům tedy uplynula již v roce 2016.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

pokračování

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti usnesení krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhla, aby Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Dle názoru stěžovatelky nebyla žaloba opožděná. Krajský soud neuvedl, z výkladu jakých ustanovení zákona vycházel. Ustanovení § 188 odst. 2 insolvenčního zákona nepředpokládá, že by mohla být přihlášená pohledávka přezkoumána a že by posléze v rámci incidenčního sporu mohlo být zjištěno, že ji pro její vady přezkoumat nelze. Insolvenční zákon tedy vůbec nepočítá s tím, že by měla být pohledávka přezkoumávána vícekrát. Účelem zmíněného ustanovení je odstranit vady přihlášky tak, aby nebylo v dalším průběhu insolvenčního řízení pochyb o tom, na základě jakých skutečností věřitel svou pohledávku přihlásil. Postrádá tedy smysl, aby vyvolávalo právní účinky přezkoumání pohledávky, které proběhlo pouze formálně a nesplnilo účel předpokládaný § 188 odst. 2 insolvenčního zákona. Stěžovatelka odkázala na judikaturu Nejvyššího soudu, podle níž v případě opětovného přezkumu pohledávky jsou závěry prvního přezkumu nepoužitelné a přezkum pohledávky se vrací do stádia před přezkumným jednáním. Výklad § 243 odst. 2 daňového řádu není pro účely řízení nezbytný, neboť se nezabývá situací, která vznikla v projednávané věci.

[5] Dle stěžovatelky nemůže obstát ani argument krajského soudu právní jistotou. Insolvenční správce má za úkol mimo jiné hájit rovnost mezi věřiteli (a popírat jejich pohledávky), přičemž se však nemusí vždy dozvědět informace o dané pohledávce, které jsou k plnění tohoto úkolu podstatné. V projednávané věci žalovaný v přihlášce svých pohledávek odkázal toliko na dodatečné platební výměry a výkaz nedoplatků, a nijak se nezmiňoval o průběhu doposud pravomocně neskončeného daňového řízení. Jelikož stěžovatelka tyto informace neměla, a proto nepodala správní žalobu v návaznosti na první přezkumné jednání, může z tohoto stavu žalovaný neoprávněně těžit na úkor jiných věřitelů. K narušení právní jistoty by mohlo dojít pouze u úpadce a žalovaného, ovšem neprolomení tohoto principu by mělo potenciál zasáhnout všechny věřitele. Důsledky porušení právní jistoty je tedy nutné poměřit s důsledky jejího neporušení, a proto nemůže být ochrana právní jistoty dotčených subjektů relevantním argumentem.

[6] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl. Judikatura, na kterou stěžovatelka odkázala, se zabývá důsledky přezkumného jednání pro insolvenční řízení, nikoli pro řízení samostatná, jako je soudní řízení správní. Stěžovatelka opomíjí, že k přezkoumání pohledávek došlo na základě jí sestaveného seznamu pohledávek, tudíž sama nepovažovala přihlášku žalovaného za vadnou. Stěžovatelka měla možnost podat po přezkumném jednání v roce 2016 správní žalobu, což však neučinila. Stejně lze předpokládat, že tak neučinila z důvodu, že se již tehdy domnívala, že výsledek přezkumného jednání bude následně negován v dalším přezkumu. Ustanovení § 188 odst. 2 insolvenčního zákona sice nepředpokládá, že by měla být přihláška opětovně přezkoumávána, zároveň to ale nevylučuje a ani nezakazuje, aby měl první přezkum přihlášky účinky stanovené jinými právními předpisy. První přezkumné řízení dle názoru žalovaného vyvolalo účinky předpokládané § 243 odst. 2 daňového řádu, neboť pro účely daňového řízení není podstatný výsledek přezkumu (tj. není ani důležité, zda byla pohledávka zjištěna, či popřena), ale pouze fakt, že k přezkumu došlo.

[7] Postup spočívající v zamítnutí incidenční žaloby pro předčasnost byl judikaturou koncipován mj. z toho důvodu, aby bylo možné reagovat na pochybení insolvenčního správce, který na seznam zařadil pohledávky na základě přihlášek trpících vadami. Je to totiž insolvenční správce, kdo nese odpovědnost za bezvadnost přihlášek, a nemůže ji přenášet na přihlášeného věřitele. Jestliže tedy insolvenční správce pochybí a nevyzve věřitele k doplnění přihlášky, nemůže své pochybení přenášet na věřitele a narušit jeho právní jistotu tím, že se například bude domáhat vyloučení účinků upravených § 243 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka prosazuje právní jistotu ostatních věřitelů na úkor žalovaného, což je v rozporu se zásadami dle § 5 písm. a) a b) insolvenčního zákona.

III. Posouzení kasační stížnosti

[8] NSS nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté NSS zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[9] Podle § 173 odst. 1 insolvenčního zákona věřitelé podávají přihlášky pohledávek u insolvenčního soudu od zahájení insolvenčního řízení až do uplynutí lhůty stanovené rozhodnutím o úpadku. K přihláškám, které jsou podány později, insolvenční soud nepřihlíží a takto uplatněné pohledávky se v insolvenčním řízení neuspokojují. Podle § 188 odst. 1 téhož zákona insolvenční správce přezkoumá podané přihlášky pohledávek zejména podle přiložených dokladů a podle účetnictví dlužníka nebo jeho evidence vedené podle zvláštního právního předpisu. Dále vyzve dlužníka, aby se k přihlášeným pohledávkám vyjádřil. Je-li to třeba, provede o pohledávkách nezbytná šetření s tím, že využije součinnosti orgánů, které mu ji jsou povinny poskytnout. Podle § 188 odst. 2 *nelze-li přihlášku pohledávky přezkoumat pro její vady nebo neúplnost, vyzve insolvenční správce věřitele, aby ji opravil nebo doplnil do 15 dnů, nestanoví-li lhůtu delší. Současně jej poučí, jak je nutné opravu a doplnění provést. Přihlášky pohledávek, které nebyly včas a řádně doplněny nebo opraveny, předloží insolvenční správce insolvenčnímu soudu k rozhodnutí o tom, že se k přihlášce pohledávky nepřihlíží; o tomto následku musí být věřitel poučen.* Podle § 185 jestliže v průběhu insolvenčního řízení nastala skutečnost, na základě které se podle tohoto zákona k přihlášce pohledávky nebo k přihlášené pohledávce nepřihlíží, insolvenční soud odmítne přihlášku rozhodnutím. Insolvenční správce dle § 189 sestavuje seznam přihlášených pohledávek, do něž nezařadí pohledávky, k nimž se nepřihlíží, tak, aby ho mohl uzavřít s dostatečným předstihem před konáním přezkumného jednání dle § 190. Přezkumné jednání řídí insolvenční soud a probíhá na podkladě seznamu přihlášených pohledávek (§ 191).

[10] Dle § 243 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, *ukončením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci.*

[11] Dosavadní judikatura ke smyslu a účelu zastavení nalézacího řízení a nabytí právní moci vydaných (dosud nepravomocných) rozhodnutí podle § 243 odst. 2 daňového řádu uvedla, že není namístě zatěžovat daňový subjekt i správce daně vedením řízení o daňové

pokračování

povinnosti, k jejímuž vymožení již s ohledem na stav insolvenčního řízení pravděpodobně nedojde (viz rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2020, č. j. 1 Afs 489/2019-29, bod 16). Přebírá tedy vysvětlení obsažené v důvodové zprávě k daňovému řádu, podle níž „[n]ávrrh tak 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.“

[12] Vzhledem k navazujícím novelám insolvenčního zákona a judikatuře zabývající se přihlašovaním pohledávek do insolvenčního řízení, přezkumem pohledávek a incidenčními spory je ve skutečnosti dopad zastavení daňového nalézacího řízení *ex lege* a nabytí právní moci vydaných rozhodnutí podle § 243 odst. 2 daňového řádu na lepší postavení státu jakožto věřitele daňových pohledávek v insolvenčním řízení ještě slabší, než je zmíněno v důvodové zprávě. Tyto souvislosti důkladně popsal Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2019, sp. zn. 29 ICdo 4/2017. Stěžejní je především jeho závěr, že dobou rozhodnou pro posouzení, zda přihlášená pohledávka je pohledávkou vykonatelnou, byla v insolvenčních poměrech dle znění účinného do 31. 12. 2013 doba konání přezkumného jednání o pohledávce (bod 68 rozsudku). Ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu nicméně pojí právní moc dosud nepravomocného rozhodnutí správce daně o pohledávce s „ukončením“ přezkumného jednání (tj. přezkumného jednání, při kterém byla taková daňová pohledávka přezkoumána). Je-li daňové rozhodnutí vykonatelné dnem právní moci (popř. později), pak nabytí právní moci takového rozhodnutí *ex lege* na základě § 243 odst. 2 daňového řádu znamená, že rozhodnutí v době přezkumu pohledávky ještě nebylo pravomocné ani vykonatelné (bod 70 rozsudku). V těchto situacích tedy zmíněné ustanovení daňového řádu nemá za následek posílení postavení státu jakožto věřitele tím, že by se jeho daňová pohledávka stala pohledávkou vykonatelnou. Zákon č. 294/2013 Sb., jímž byl novelizován § 191 odst. 2 insolvenčního zákona, nadto posunul rozhodný okamžik pro posouzení vykonatelnosti pohledávky do ranější fáze insolvenčního řízení, a to na den rozhodnutí o úpadku.

[13] Daňový řád na tyto judikatorní závěry a legislativní vývoj nereagoval. Vzhledem k výše uvedenému je zřejmé, že smyslem § 243 odst. 2 daňového řádu je zejména ukončit daňové nalézací řízení, jehož další vedení není efektivní, nikoliv podpořit uplatnění daňových pohledávek státu v insolvenčním řízení. To je významné pro posouzení kasační argumentace stěžovatelky.

[14] V rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Afs 438/2019-31, se NSS zabýval otázkou, zda k zastavení daňového nalézacího řízení dochází obecně skončením přezkumného jednání, nebo až skončením tzv. zvláštního přezkumného jednání, při němž teprve byla přezkoumána pohledávka, která je předmětem daňového řízení. Shledal, že „účinky předvídané v § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, mohou nastat teprve s ukončením přezkumného jednání, při kterém byla sporná daňová pohledávka přezkoumána...

§ 243 odst. 2 daňového řádu se aplikuje pouze na ta rozhodnutí vydaná v nalézacím řízení, která se týkají pohledávek projednaných při tomto přezkumném jednání.“ Dle odborné literatury (na kterou NSS v citovaném rozsudku poukázal), „[m]á-li být o přihlášené pohledávce vedeno zvláštní přezkumné jednání, daňový řád reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož všichni věřitelé mají v insolvenčním řízení rovné možnosti. Účinky předjímané v § 243 odst. 2 souvisí s přezkoumáním pohledávky, bylo by proto v rozporu s tímto principem, pokud by v případě pohledávky, ohledně které bylo nařízeno zvláštní přezkumné řízení, tyto účinky nastaly již ukončením přezkumného jednání obecného. Proto v daném případě účinky nastanou až ukončením zvláštního přezkumného jednání. Pohledávka správce daně by mohla být řešena v rámci zvláštního přezkumného jednání, například pokud správce daně na poslední chvíli snížil nebo zvýšil (vydáním platebního výměru až v tomto časovém okamžiku) výši pohledávky přihlášené do insolvenčního řízení“ (Komentář k § 243 In: MATYÁŠOVÁ, L. - GROSSOVÁ, M., E. Daňový řád: s komentářem a judikaturou. 2. vydání. Praha: Leges, 2015. Komentář dostupný [online] v Aspi).

[15] Třebaže krajský soud v napadeném usnesení užívá v souvislosti s projednávanou věcí pojem „zvláštní přezkumné jednání“, je nutno zdůraznit, že v rámci insolvenčního řízení úpadce nepřistoupil insolvenční soud k nařízení zvláštního přezkumného jednání ve smyslu § 192 odst. 4 insolvenčního zákona (právě k tomuto institutu se vztahují i závěry rozsudku NSS č. j. 10 Afs 438/2019-31). Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 26. 1. 2021, sp. zn. 29 ICdo 55/2019, uvedl, že „jak plyne z dikce § 192 odst. 4 insolvenčního zákona, toto ustanovení řeší situaci, kdy věřitel změnil výši řádně (bez vad) přihlášené pohledávky až v průběhu přezkumného jednání. O takový případ v dané věci nejde. Ze závěrů uvedených v odstavci 29. a 30. naopak plyne, že tam, kde insolvenční soud zamítl žalobu o určení pravosti nebo výše popřené pohledávky (lhostejno, zda vykonatelné), pro předčasnost proto, že přihláška pohledávky měla v části, o které má v incidenčním sporu rozhodnout, vady bránící přezkumu přihlášené pohledávky, se věc vrací (právní mocí takového rozhodnutí) do stadia insolvenčního řízení před nařízením přezkumného jednání o takové pohledávce (jako by se o ní žádné přezkumné jednání ještě nekonalo). Přezkumné jednání konané ohledně pohledávky poté, co její přihlašovatel po zamítnutí žaloby pro předčasnost opravil vady přihlášky bránící přezkumu pohledávky, tak není zvláštním přezkumným jednáním ve smyslu ustanovení § 192 odst. 4 insolvenčního zákona.“

[16] Mezi zvláštním přezkumným jednáním ve smyslu § 192 odst. 4 insolvenčního zákona a novým (opakovaným) přezkumným jednáním dle citované judikatury existují kvalitativní rozdíly. Zvláštní přezkumné jednání slouží především k tomu, aby mohl věřitel dodatečně upravovat výši přihlášené pohledávky. Správce daně může insolvenční soud žádat o provedení zvláštního přezkumného jednání zejména v případě, kdy přihlásí daňovou pohledávku, o níž prozatím nerozhodl, a ví, že tak nestihne učinit do termínu konání řádného přezkumného jednání. Řádné a zvláštní přezkumné jednání tvoří fakticky jeden celek, všechny zúčastněné subjekty (věřitelé, dlužník, insolvenční správce) přitom mohou oprávněně předpokládat, že účinky spojené s § 243 odst. 2 daňového řádu nastanou až v důsledku zvláštního přezkumného jednání, na němž bude přihlášená daňová pohledávka skutečně projednána.

[17] Naproti tomu účelem nového (opakovaného) přezkumného jednání je umožnit nápravu vad přihlášky, které nebyly odstraněny při přezkumu přihlášené pohledávky insolvenčním správcem, jak mu to ukládá § 188 odst. 2 insolvenčního zákona. Nové

pokračování

přezkumné jednání je nařízeno v případě, pokud byla pohledávka projednána při přezkumném jednání a popřena, přičemž v následně vedeném incidenčním sporu insolvenční soud zjistil, že přihláška trpí vadami, pro něž nelze pohledávku v incidenčním sporu přezkoumat. Vady přihlášky pohledávky nelze odstranit v rámci incidenčního sporu, nýbrž je třeba insolvenční řízení ve vztahu k této pohledávce vrátit do fáze, kdy přihlášky přezkumává insolvenční správce. Insolvenční soud proto žalobu, kterou byl zahájen incidenční spor, zamítne jako předčasnou. Insolvenční správce následně vyzve věřitele k odstranění vad přihlášky podle § 188 odst. 2 insolvenčního zákona a poté (pokud jsou vady přihlášky věřitelem odstraněny) proběhne nové (tj. opakované) přezkumné jednání. Původní a nové přezkumné jednání netvoří jeden celek, neboť pozdější přezkumné jednání nahrazuje to původní. Výsledky přezkoumání pohledávky v rámci původního přezkumného jednání nejsou použitelné pro nové přezkoumání pohledávky. Opakování přezkumného jednání není v insolvenčním zákoně výslovně předpokládáno a popsané schéma bylo dovozeno judikaturou (např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 1. 2021, sp. zn. 29 ICdo 55/2019).

[18] Jelikož ke zjištění vad přihlášky (a pochybení insolvenčního správce, který chybně nepostupoval v souladu s § 188 odst. 2 insolvenčního zákona) dochází až v důsledku incidenčního sporu, přičemž vady přihlášky identifikuje sám insolvenční soud, nemohl dlužník (úpadce), insolvenční správce (stěžovatelka) ani věřitel (žalovaný) předem oprávněně předpokládat, že výsledky původního přezkumného jednání budou v rozsahu pohledávek žalovaného anulovány a proběhne nové přezkumné jednání.

[19] Je zřejmé, že v nynější věci proběhlo nové přezkumné jednání ve smyslu citované judikatury Nejvyššího soudu. Na přezkumné jednání z ledna 2016 je třeba pro účely insolvenčního řízení pohlížet, jako by neproběhlo, a bylo nahrazeno novým přezkumným jednáním z února 2025. Je však třeba rozlišovat účinky nového přezkumného jednání pro insolvenční řízení a pro řízení daňové, potažmo navazující soudní řízení správní.

[20] Přezkumné jednání uzavírá fázi přihlašování pohledávek a jeho výsledky jsou pro pozdější fáze insolvenčního řízení závazné. Skončením přezkumného jednání počínají běžet lhůty pro podání incidenčních žalob. Pokud nastane situace, kdy je třeba provést nové (opakované) přezkumné jednání, obnovuje se výchozí stav (včetně lhůt k podání incidenčních žalob). Výsledky předchozího projednání přihlášené pohledávky nelze zohlednit. Právě tuto rovinu stěžovatelka v kasační stížnosti akcentuje, nicméně pomíjí, že je významná toliko pro uplatnění pohledávek v insolvenčním řízení.

[21] Zastavení daňového řízení *ex lege* na základě § 243 odst. 2 daňového řádu naproti tomu sleduje především hospodárnost řízení a účelnost dalšího vedení nalézacího řízení (viz výše). Není pochyb, že dodatečné platební výměry nabyly v důsledku skončení prvního přezkumného jednání dne 21. 1. 2016 právní moci, neboť při něm byly přihlášeny pohledávky žalovaného skutečně projednány.

[22] Argumentace předložená stěžovatelkou v kasační stížnosti by vedla k tomu, že v důsledku nabytí právní moci rozsudku insolvenčního soudu, jímž byla pro předčasnost zamítnuta incidenční žaloba týkající se přihlášených pohledávek, k nimž se vztahuje již zastavené daňové nalézací řízení, by se toto daňové řízení „obnovilo“ a rozhodnutí, které se

stalo pravomocným na základě § 243 odst. 2 daňového řádu, by tuto vlastnost pozbylo. Daňové řízení by tak mělo být znovu vedeno až do doby, než by po odstranění vad přihlášky proběhlo nového přezkumné jednání, při němž by byla daňová pohledávka znovu projednána. To navíc v situaci, kdy by se z nevykonatelné pohledávky již nemohla stát dalším postupem v daňovém řízení pohledávka vykonatelná, neboť rozhodný je stav pohledávky ke dni zjištění úpadku.

[23] Tyto zásadní důsledky, které by měl na daňové řízení stěžovatelkou proponovaný výklad, ovšem nemají žádnou oporu v daňovém řádu a nejsou ani v souladu se smyslem a účelem § 243 odst. 2 daňového řádu (ba právě naopak). Daňový řád nestanoví, že by se v důsledku právní moci rozhodnutí insolvenčního soudu, kterým byla zamítnuta žaloba v incidenčním sporu pro předčasnost, anulovaly (ať již zpětně, nebo pouze *pro futuro*) účinky, které vyvolalo skončení přezkumného jednání na daňové nalézací řízení. Je třeba dodat, že následek spočívající v zastavení daňového nalézacího řízení nevychází z existence překážky, která by objektivně bránila pokračovat v tomto řízení a jež by zamítnutím žaloby v incidenčním sporu pro předčasnost odpadla, takže by bylo racionální v daňovém nalézacím řízení pokračovat. Jedná se o promítnutí vůle zákonodárce nepokračovat v daňovém nalézacím řízení z důvodu nehospodárnosti a neefektivnosti. Na tom rozhodnutí insolvenčního soudu v incidenčním sporu nic nemění.

[24] Jestliže tedy zamítnutí žaloby v incidenčním sporu pro předčasnost nevede k tomu, že by daňové nalézací řízení „obživlo“ a pokračovalo se v něm, pak skončení nového (opakovaného) přezkumného jednání, k němuž dojde po odstranění vad přihlášky, nemůže vyvolat právní následky předvídané § 243 odst. 2 daňového řádu (daňové nalézací řízení již bylo *ex lege* zastaveno a vydané rozhodnutí nabylo právní moci).

[25] Krajský soud tedy dospěl ke správnému závěru, že dodatečné platební výměry nabyly právní moci skončením prvního přezkumného jednání, při němž byly jim odpovídající pohledávky přihlášeny do insolvenčního řízení projednány. Od tohoto okamžiku se odvíjí dvouměsíční lhůta pro podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s. Nové (opakované) přezkumné jednání nezakládá běh nové lhůty pro podání žaloby.

[26] Stěžovatelka se domáhá práva na přístup k soudu, o které se však sama připravila tím, že se rozhodla nepodat žalobu proti dodatečným platebním výměrům v návaznosti na skončení prvního přezkumného jednání v roce 2016. Lze připomenout, že to byla právě stěžovatelka, kdo způsobil, že muselo proběhnout nové přezkumné jednání, neboť při přezkumu přihlášky žalovaného chybně nepostupovala dle § 188 odst. 2 insolvenčního zákona. V této souvislosti je bez významu, zda měla stěžovatelka dostatek informací k tomu, aby žalobu podala již v roce 2016 (sama shledala přihlášku bezvadnou a zařadila ji do seznamu přihlášených pohledávek). Stěžovatelka měla ostatně právo nahlížet do daňového spisu a měla k dispozici dodatečné platební výměry. Není tedy pravdou, že by v roce 2016 neměla možnost efektivně podat žalobu.

[27] Stěžovatelka nadto disponuje jinými nástroji v rámci insolvenčního řízení, jimiž může zpochybnit pohledávky přihlášeny žalovaným. Tyto prostředky ostatně využila, jak plyne z protokolu o přezkumném jednání ze dne 20. 2. 2025. Stěžovatelka se na podporu své argumentace dovolává potřeby poskytnout ochranu všem přihlášeným věřitelům. K tomu

pokračování

NSS uvádí, že k ochraně věřitelů slouží nástroje upravené samotným insolvenčním zákonem a není důvod kvůli tomu prolamovat právní jistotu účastníků daňového nalézacího řízení. Stěžovatelka ani nevysvětlila, jakým způsobem může odmítnutí její žaloby proti dodatečným platebním výměrům poškodit ostatní věřitele (jedná se o nevykonatelné pohledávky popřené stěžovatelkou, kvůli nimž musel žalovaný zahájit incidenční spor).

[28] Výše uvedené závěry jsou v souladu s rozsudkem NSS č. j. 10 Afs 438/2019-31, podle něž účinky plynoucí z § 243 odst. 2 daňového řádu nastávají v důsledku přezkumného jednání, na němž byla dotčená daňová pohledávka projednána. Není sporu o tom, že daňová pohledávka žalovaného byla při přezkumném jednání v roce 2016 projednána, přičemž „kvalita“ projednání není okolností, na které by záviselo, zda nastanou účinky dle § 243 odst. 2 daňového řádu. NSS tím nezpochybňuje, že z pohledu judikatury civilních soudů jsou závěry původního přezkumného jednání nepoužitelné. Tato judikatura má však význam pouze pro účely insolvenčního řízení. Z pohledu daňového řízení a správního soudnictví nejsou samotný průběh a výsledek přezkumného jednání, jakož ani obsah a případné vady přihlášky pohledávek podstatné. Ve shodě s krajským soudem lze tedy uzavřít, že již skutečnost, že pohledávky žalovaného byly projednány při přezkumném jednání, byť z hlediska insolvenčního řízení toto přezkumné jednání pozbylo významu, způsobila účinky předpokládané § 243 odst. 2 daňového řádu, které nebyly následně zvráceny v důsledku zamítnutí žaloby v incidenčním sporu pro předčasnost a provedení nového přezkumného jednání.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] NSS neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl NSS podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 25. listopadu 2025

Tomáš Kocourek
předseda senátu