

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **JUDr. Jiří Švihla, insolvenční správce** dlužníka Tabák Plus, spol. s r. o., Lannova třída 16/13, České Budějovice, zastoupený JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Platnéřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, Nábřeží kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2016, č. j. 122983/16/4230-22792-703291, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 3. 2017, č. j. 50 Af 14/2016 - 73,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 3. 2017, č. j. 50 Af 14/2016 – 73, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 25. 3. 2014 bylo správci daně (též žalovaný) doručeno přiznání k DPH za období únor 2014, v němž daňový subjekt Tabák Plus, spol. s r.o. (dále jen „dlužník“) vykázal nadměrný odpočet ve výši 5.028.931 Kč. Dne 20. 11. 2014 zahájil správce daně u dlužníka daňovou kontrolu, přičemž předmětem daňové kontroly byla DPH za období únor 2014.

[2] Dne 17. 8. 2015 podal dlužník u Krajského soudu v Brně (dále též insolvenční soud) coby insolvenční navrhovatel návrh na zahájení insolvenčního řízení. Usnesením ze dne 22. 9. 2015, č. j. KSBR 38 INS 20919/2015 – A – 26, insolvenční soud rozhodl o zjištění úpadku dlužníka. Jako insolvenční správce byl ustanoven JUDr. Jiří Švihla. Přezkumné

jednání soud stanovil na 17. 12. 2015. V rámci tohoto přezkumného jednání nenechal insolvenční správce přezkoumat daňové pohledávky.

[3] Dne 20. 11. 2015 obdržel insolvenční soud podání žalovaného, prostřednictvím něhož žalovaný žádal zvláštní přezkoumání daňových pohledávek žalovaného, kdy termín tohoto přezkumu navrhl na červenec 2016. Za důvod žádosti označil mj. potřebu zajistit žalobci možnost odvolat se proti rozhodnutím o stanovení daně, případně též podat správní žalobu.

[4] Dne 9. 5. 2016 vydal žalovaný platební výměr, č. j. 122983/16/4230-22792-703291, kterým byla dlužníkovi vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014 ve výši 121.968 Kč, jelikož neuznal část dlužníkem uplatněného nároku na odpočet daně.

[5] Dne 10. 5. 2016 se insolvenční správce obrátil na insolvenční soud s žádostí o nařízení zvláštního přezkumného jednání, při němž bude mj. přezkoumána též přihláška žalovaného č. P 57, která obsahovala i pohledávku z titulu DPH za období únor 2014.

[6] Insolvenční soud této žádosti vyhověl a termín zvláštního přezkumného jednání určil na 9. 6. 2016.

[7] Proti platebnímu výměru ze dne 9. 5. 2016 podal insolvenční správce dne 8. 6. 2016 odvolání.

[8] Přezkoumáním přihlášek žalovaného pak platební výměr ze dne 9. 5. 2016 nabyl dle § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) právní moci, což bylo insolvenčnímu správci sděleno vyrozuměním žalovaného ze dne 4. 8. 2016, č. j. 211813/16/4100-10721-106824.

II. Řízení před krajským soudem

[9] Proti platebnímu výměru podal insolvenční správce žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, ve které namítal neoprávněnost odmítnutí nároku na odpočet DPH. K otázce přípustnosti žaloby uvedl, že vzhledem k zastavení odvolacího řízení ex lege na základě § 243 odst. 2 daňového řádu, došlo k bezvýslednému vyčerpání opravného prostředku bez toho, aby bylo rozhodnutí věcně přezkoumáno. Dále uvedl, že žádný jiný opravný prostředek proti platebnímu výměru daňový řád nepřipouští a kontroly zákonnosti a správnosti postupu žalovaného lze dosáhnout pouze soudním přezkumem. Podmínka přípustnosti žaloby byla tedy dle žalobce splněna.

[10] Krajský soud žalobu insolvenčního správce usnesením ze dne 22. 3. 2017, č. j. 50 Af 14/2016 – 73, odmítl jako nepřípustnou, neboť dle jeho názoru nebyla splněna podmínka řízení týkající se nutnosti vyčerpání řádných opravných prostředků před podáním žaloby.

[11] V odůvodnění rozhodnutí Krajský soud zopakoval dosavadní skutkový stav a rozhodné okolnosti a na jejich základě zhodnotil, že žalobce si měl a musel být vědom,

jakožto osoba znalá práva a profesně zdatná, jaké následky bude mít přezkoumání daňových pohledávek žalovaného ve vztahu k odvolacímu řízení o platebním rozkazu. Vzhledem k tomu, že však žalobce přezkumné jednání sám inicioval, tímto svým jednáním zmařil možné odvolací řízení a připravil se tak o možnost přezkumu napadeného rozhodnutí. Krajský soud dále uvedl, že okamžik přezkoumání pohledávek v přezkumném jednání je zcela v dispozici žalobce a ten dal svým zvoleným postupem najevo, že nemá zájem na meritorním výsledku odvolacího řízení.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[12] Proti tomuto rozhodnutí krajského soudu podal žalobce (dále stěžovatel) kasační stížnost.

[13] V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku přípustnosti správní žaloby, respektive podmínku vyčerpání řádných opravných prostředků.

[14] Stěžovatel namítá, že proti rozhodnutí prvostupňového správního orgánu se včas a řádně odvolal a k meritornímu projednání odvolání nedošlo v důsledku speciální úpravy v § 243 odst. 2 daňového řádu. To však dle stěžovatele nemůže být přičteno k tíži účastníka odvolacího řízení ve vztahu k jeho možnosti domáhat se soudního přezkumu konečného rozhodnutí o daňové povinnosti vydaného v daňovém řízení.

[15] Stěžovatel namítá, že jeho procesní aktivita v insolvenčním řízení, která navíc spočívala pouze v neformální žádosti, nemůže mít takto fatální dopad na možnost soudního přezkumu rozhodnutí vydaného v nalézacím daňovém řízení. Jakákoliv žádost v insolvenčním řízení nemůže bez příslušné právní úpravy představovat jakýsi kvazi procesní úkon disponující celým odvolacím řízením.

[16] Ani v případě, že stěžovatel dá podnět k nařízení přezkumného jednání, nelze toto chápat jako nástroj dispozice s insolvenčním, natož s daňovým řízením, neboť je to pouze insolvenční soud, který nařizuje zvláštní přezkumné jednání.

[17] Krajský soud tak dle stěžovatele přikládá zásadní procesní význam zcela nepodstatné okolnosti. Účinek dle § 243 odst. 2 daňového řádu může dle stěžovatele nastat i bez jakékoliv aktivity insolvenčního správce.

[18] Stěžovatel dále nesouhlasí s interpretací krajského soudu ohledně vůle žalobce, kterou krajský soud interpretuje dle stěžovatele zcela v rozporu se skutkovými okolnostmi. Žalobce napadl platební výměr odvoláním v daňovém řízení a v řízení insolvenčním popřel v celém rozsahu pohledávky žalovaného. Dal tak zjevně najevo svou vůli nepřijmout závěry daňového řízení a tyto rozporovat.

[19] Stěžovatel dále odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2012, sp. zn. 5 Aos 2/2012 a ze dne 13. 7. 2016, sp. zn. 6 Afs 87/2016, kdy Nejvyšší správní

soud připustil žalobu proti prvostupňovému rozhodnutí správního orgánu za situace, kdy opravný prostředek podat nelze. Ačkoliv se tedy jedná o nekoncepční postup ve vztahu k zásadě subsidiarity soudního přezkumu správních rozhodnutí, nelze tuto cestu dle stěžovatele a priori vyloučit. Stěžovatel namítá, že nemá jiné právní prostředky, kterými by se mohl domoci přezkumu zákonnosti pravomocného platebního výměru, než je právě správní žaloba. Odmítnutí podané žaloby by potom znamenalo odepření soudní ochrany a práva na spravedlivý proces.

[20] Stěžovatel na závěr dodává, že insolvenční soud v rámci incidenčního sporu nemůže nahradit soudní přezkum, neboť nemá možnost sporné rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému rozhodnutí se závazným právním názorem pro další daňové řízení.

[21] Ke kasační stížnosti se vyjádřil též žalovaný, který uvedl, že se zcela ztotožňuje s napadeným usnesením a je přesvědčen o správnosti rozhodnutí.

[22] Žalovaný uvádí, že důvodem nepřípustnosti žaloby nebyla ona neformální žádost o přezkumné jednání, ale skutečnost, že se stěžovatel postaral o to, aby o jeho vlastním odvolání nebylo meritorně rozhodnuto, a to tak, že nechal insolvenční soud přezkoumat daňové pohledávky žalovaného.

[23] Žalovaný dále poukazuje na to, že v kasační stížnosti stěžovatel neuvádí, že by cokoliv bránilo tomu, aby pohledávky žalovaného byly přezkoumány až poté, co by bylo o odvolání rozhodnuto. Žalovaný se domnívá, že v zájmu procesní ekonomie a efektivity insolvenčního řízení, kterých se stěžovatel dovolává, by bylo vyčkat meritorního výsledku odvolacího řízení, jehož výsledek by se v insolvenčním řízení promítl.

[24] Žalovaný dále nesouhlasí se stěžovatelem, že neměl jiný způsob, jak dosáhnout přezkumu zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Jako možnosti uvádí odvolací řízení, na jehož výsledek však stěžovatel rezignoval a incidenční spor před insolvenčním soudem, který se projeví i při správě daní dle § 243 odst. 4 daňového řádu.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Kasační stížnost je projednatelná.

[26] V současném případě je spornou otázka naplnění podmínek řízení před krajským soudem, konkrétně podmínka vyčerpání řádných opravných prostředků. V soudním řádu správním je tato otázka upravena obecně v § 5, jež zní: *„nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, lze se ve správním soudnictví domáhat ochrany práv jen na návrh a po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon“*. Konkrétní pravidlo pro žalobu proti správnímu rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. je potom obsaženo v § 68 písm. a) s. ř. s. Ten uvádí, že: *„žaloba je nepřípustná také tehdy, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného“*.

[27] Nejvyšší správní soud judikoval, že vyčerpání opravných prostředků ve správním řízení před podáním žaloby k soudu (§ 5, § 68 s. ř. s.) je nutno vnímat jako provedení

zásady subsidiarity soudního přezkumu a minimalizace zásahů soudů do správního řízení. To znamená, že účastník správního řízení musí zásadně vyčerpat všechny prostředky k ochraně svých práv, které má ve své procesní dispozici, a teprve po jejich marném vyčerpání se může domáhat soudní ochrany. Soudní přezkum správních rozhodnutí je totiž koncipován až jako následný prostředek ochrany subjektivně veřejných práv, který nemůže nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 98/2004 - 65, publ. pod č. 672/2005 Sb. NSS).

[28] Výjimku z předchozího vyčerpání řádných opravných prostředků představuje situace, kdy řádné opravné prostředky nejsou přípustné. Jde o řízení a rozhodnutí v prvním stupni, po kterém následuje žaloba k soudu.

[29] V současně posuzovaném případě nastala situace, kdy postupem dle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon"), ve spojení s daňovým řádem nabylo prvostupňové rozhodnutí, tedy platební výměr, kterým byla dlužníkovi vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014, právní moci a odvolací řízení bylo ex lege zastaveno bez toho, že by proběhl meritorní přezkum věci.

[30] Byl aplikován § 243 odst. 2 daňového řádu v rozhodném znění, který zní: *„ukončením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci."*

[31] Stěžovatel zde dostál podmínce vyčerpání opravných prostředků, neboť v zákonem stanovené lhůtě řádně podal odvolání proti platebnímu výměru. Vzhledem k tomu, že odvolací řízení bylo ze zákona zastaveno a bylo tak zamezeno věcnému přezkumu rozhodnutí, stěžovatel neměl možnost jiného řádného opravného prostředku, který by mu zákon umožnil použít, a žaloba ve správním soudnictví musí být za těchto okolností přípustná. Jakákoliv jiná úvaha vede k tomu, že by rozhodnutí správce daně o vyměření daně nebylo věcně přezkoumatelné, což by odporovalo principu přezkumu správních rozhodnutí soudem tak, jak je zakotven v čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Ten uvádí, že přezkum správních rozhodnutí lze vyloučit pouze zákonem.

[32] Rozhodnou skutečností se tedy jeví zákonná konstrukce zakládající jako následek provedení přezkumného jednání dle insolvenčního zákona zastavení nalézacího daňového řízení a nabytí právní moci dosud nepravomocného rozhodnutí. Zákon však v žádném ustanovení explicitně nestanoví vyloučení přezkumu takového rozhodnutí soudem, je proto nutno na něj nahlížet jako na rozhodnutí, proti kterému nejsou ze zákona přípustné žádné řádné opravné prostředky, a tedy splňuje podmínku pro přípustnost správní žaloby. V pochybnostech o tom, zda určitý úkon může být předmětem přezkumu či nikoliv, je vždy zapotřebí se přiklonit k závěru, že jej přezkoumat lze (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, publikovaný pod č. 1472/2008 Sb. NSS).

[33] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s argumentací krajského soudu, že stěžovatel jakožto osoba znalá práva si musel být vědom následků spojených s nařízením přezkumného jednání a tedy se vlastním postupem připravil o možnost přezkumu platebního výměru. Nelze směšovat úkony v daňovém a insolvenčním řízení, neboť tato dvě řízení jsou na sobě nezávislá. To dokládá i § 243 odst. 1 daňového řádu, který říká, že po zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit i v něm pokračovat s výjimkou daňové exekuce, což je v dané situaci omezení logické. Obě řízení mají též odlišný smysl a účel. Smyslem daňového nalézacího řízení je správné zjištění a stanovení daně, která má být odvedena do veřejného rozpočtu. Jedná se o veřejnoprávní řízení, ve kterém subjekty nemají rovné postavení a správce daně v něm reprezentuje veřejný zájem. Na druhé straně smyslem řízení insolvenčního je v případě úpadku či hrozícího úpadku dlužníka co nejvyšší uspokojení jeho věřitelů. Projevují se v něm jiné zásady a principy, a to zejména zájem věřitelů na uspokojení svých pohledávek korigovaný principem rovného zacházení s věřiteli. Zde se jedná ve své podstatě o soukromoprávní vztahy.

[34] Lze tedy dát za pravdu stěžovateli, že aktivita v insolvenčním řízení nemůže mít za následek ztrátu procesních práv v řízení daňovém, ačkoliv tato argumentační linie, na které postavil svoji úvahu krajský soud, se jeví více méně irelevantní, neboť jako rozhodnou vidí Nejvyšší správní soud úvahu popsanou v bodech 31 a 32. Zákonná konstrukce je zde bezesporu důležitější než hodnocení volního jednání stěžovatele.

[35] Nelze se ztotožnit s krajským soudem ani s vyjádřením žalovaného, že stěžovatel měl možnost se proti vyměřené dani místo přezkumu ve správním soudnictví bránit vyvoláním incidenčního sporu v řízení insolvenčním. Je pravou, že v případě, že dojde v incidenčním sporu k popření předmětné pohledávky, dle § 243 odst. 4 daňového řádu má správce daně toto zohlednit v evidenci daní. Zákon však již nijak dále nespecifikuje jakým způsobem a zejména s jakými účinky má k tomuto zohlednění dojít.

[36] Z odborné literatury vyplývá, že za správný nelze považovat názor, dle nějž by kupř. určení neexistence přihlášené daňové pohledávky, případně určení její nižší výše mohlo vést k tomu, že by tato pohledávka byla zcela nebo zčásti odepsána jako neexistující, případně

existující v nižší výši. Odporový spor je totiž sporem vyvolaným insolvenčním řízením a stejně jako kterýkoliv jiný spor tohoto druhu je jeho smysl, účel a význam vázán na řízení, jehož průběhem byl vyvolán. Výsledek odporového sporu je závazný pro všechny procesní subjekty insolvenčního řízení (§ 201 odst. 4 insolvenčního zákona), avšak tento horizont jeho účinky nepřekračují. Neznamená proto ani sám o sobě, že daňová pohledávka neexistuje či existuje v nižší výši. Nic samozřejmě správci daně nebrání v tom, aby k takovémuto závěru též dospěl; nebude to ovšem důsledek rozhodnutí v odporovém sporu. (srov. Lavický, P.: Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011.)

[37] Závěrem Nejvyšší správní soud považuje za vhodné připomenout též rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS, v němž bylo vymezeno, že vady napadeného platebního výměru je třeba odstraňovat v rámci odvolacího řízení. Daňový řád neumožňuje, aby byl platební výměr zrušen a správce daně poté pokračoval v daňovém řízení a znovu rozhodl. V souvislosti s nyní nastalou situací tak Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že v rámci soudního přezkumu nemá krajský soud možnost zrušit rozhodnutí odvolacího orgánu, neboť to nebylo vydáno. V případě, že se platební výměr ukáže jako nezákonný, nezbude krajskému soudu nic jiného, než jej zrušit. Nalézací daňové řízení pak bude zastaveno.

V. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud v něm bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 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 27. září 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu