ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **JUDr. Jiří Švihla,** se sídlem Lannova tř. 16/13, České Budějovice, insolvenční správce dlužníka Tabák Plus, spol. s r. o., se sídlem Nové sady 606/40, Brno, zast. JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Platnéřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad,** se sídlem nábř. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 5. 2016, čj. 144740/16/4230-22792-703291, čj. 144841/16/4230-22792-703291, čj. 144858/16/4230-22792-703291, čj. 144873/16/4230-22792-703291, čj. 144895/16/4230-22792-703291, čj. 144910/16/4230-22792-703291, čj. 144945/16/4230-22792-703291, čj. 144962/16/4230-22792-703291, čj. 144971/16/4230-22792-703291, čj.144986/16/4230-22792-703291, čj.145002/16/4230-22792-703291, čj. 145008/16/4230-22792-703291, čj. 145020/16/4230-22792-703291, čj. 145026/16/4230-22792-703291, čj. 145043/16/4230-22792-703291, čj.145060/16/4230-22792-703291, čj. 145163/16/4230-22792-703291, čj. 145207/16/4230-22792-703291, čj. 145236/16/4230-22792-703291, čj. 145293/16/4230-22792-703291, čj. 145304/16/4230-22792-703291, čj. 145309/16/4230-22792-703291, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 3. 2017, čj. 50 Af 15/2016-116,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 3. 2017, čj. 50 Af 15/2016-116, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví uvedenými rozhodnutími ze dne 30. 5. 2016 žalovaný vyměřil daňovému subjektu Tabák Plus, spol. s r. o. (dále jen „dlužník“), daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 – leden 2014 a březen 2014 – červen 2014. Tato rozhodnutí napadl insolvenční správce (dále jen „stěžovatel“) dlužníka žalobou ze dne 1. 8. 2016, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) napadeným usnesením dle §

46 odst. 1 písm. d) a § 68 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), odmítl, neboť dle jeho názoru nebyla splněna podmínka řízení týkající se nutnosti vyčerpání řádných opravných prostředků před podáním žaloby.

[2] Dne 17. 8. 2015 podal dlužník u Krajského soudu v Brně (dále také „insolvenční soud") coby insolvenční navrhovatel návrh na zahájení insolvenčního řízení. Usnesením ze dne 22. 9. 2015 insolvenční soud rozhodl o zjištění úpadku dlužníka. Jako insolvenční správce byl později ustanoven stěžovatel. Přípisem ze dne 20. 11. 2015 požádal žalovaný insolvenční soud o zvláštní přezkoumání daňových pohledávek žalovaného a termín tohoto přezkumu navrhl na červenec 2016. Za důvod žádosti označil mj. potřebu zajistit stěžovateli možnost odvolat se proti rozhodnutím o stanovení daně, případně též podat správní žalobu. Dne 23. 1. 2016 nabylo právní moci usnesení o prohlášení konkursu na majetek dlužníka. 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 pohledávky z titulu DPH za předmětné období srpen 2012 – leden 2014 a březen 2014 – červen 2014. Insolvenční soud této žádosti vyhověl a termín zvláštního přezkumného jednání určil na 9. 6. 2016. Proti platebním výměrům ze dne 30. 5. 2016 podal insolvenční správce dne 8. 6. 2016 odvolání. Přezkoumáním přihlášek žalovaného na zvláštním přezkumném jednání nabyly platební výměry ze dne 30. 5. 2016 dle § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2016 (dále jen „daňový řád"), právní moci, což bylo insolvenčnímu správci sděleno vyrozuměním žalovaného ze dne 4. 8. 2016.

[3] Dle krajského soudu si stěžovatel měl a musel být vědom, jakožto osoba znalá práva, jaké následky bude mít přezkoumání daňových pohledávek žalovaného ve vztahu k odvolacímu řízení o platebním výměru v rámci insolvenčního řízení. Vzhledem k tomu, že však stěžovatel 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 stěžovatele a ten dal svým postupem najevo, že nemá zájem na meritorním výsledku odvolacího řízení. Insolvenční správce či daňový subjekt (dlužník) má možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího daňového řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[4] Stěžovatel napadá usnesení krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[5] V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku přípustnosti správní žaloby, respektive podmínku vyčerpání řádných opravných prostředků. Proti rozhodnutím žalovaného se včas a řádně odvolal a k meritornímu projednání odvolání nedošlo v důsledku speciální úpravy dané v § 243 odst. 2 daňového řádu. To však dle stěžovatele nemůže být přičteno k jeho tíži ve vztahu k možnosti domáhat se soudního přezkumu konečného rozhodnutí o daňové povinnosti vydaného v daňovém řízení.

[6] 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 podle daňového řádu.

[7] Ani v případě, že stěžovatel dá podnět k nařízení přezkumného jednání dle § 192 odst. 4 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon"), nelze toto chápat jako nástroj dispozice s insolvenčním, natož s daňovým řízením, neboť je to pouze insolvenční soud, který nařizuje zvláštní přezkumné jednání.

[8] 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.

[9] Stěžovatel dále nesouhlasí s interpretací krajského soudu ohledně vůle stěžovatele, kterou krajský soud vykládá zcela v rozporu se skutkovými okolnostmi. Stěžovatel 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.

[10] Stěžovatel dále odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2012, sp. zn. 5 Aos 2/2012-24 a ze dne 13. 7. 2016, sp. zn. 6 Afs 87/2016-42, ve kterých Nejvyšší správní soud připustil žalobu proti prvostupňovému rozhodnutí správního orgánu, pokud nelze podat opravný prostředek. Ačkoliv se tedy jedná o nekoncepční postup ve vztahu k zásadě subsidiarity soudního přezkumu správních rozhodnutí, nelze tuto cestu 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 znamenalo odepření soudní ochrany a práva na spravedlivý proces.

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

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením krajského soudu a uvedl, že důvodem nepřípustnosti žaloby nebyla 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.

[13] Žalovaný dále poukázal 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. V zájmu procesní ekonomie a efektivity insolvenčního řízení, kterých se stěžovatel dovolává, by bylo na místě vyčkat výsledku odvolacího řízení, jehož výsledek by se v insolvenčním řízení promítl.

[14] Žalovaný dále nesouhlasil 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.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátkou ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se v podstatě totožnou věcí stěžovatele zabýval již v rozsudku ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 141/2017-34, ve kterém soud přezkoumával platební výměr dlužníka na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014. Jelikož se právě projednávaná věc v podstatě neliší od této věci, kterou řešil první senát kasačního soudu, a osmý senát s jeho závěry souhlasí, bude v následujícím posouzení z citovaného rozsudku vycházet.

[17] 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, jenž 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 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*“.

[18] Nejvyšší správní soud judikoval, že vyčerpání opravných prostředků ve správním řízení před podáním žaloby k soudu je nutno vnímat jako provedení zásady subsidiarity soudního přezkumu a minimalizace zásahů soudů do správního řízení. Účastník správního řízení tak musí zásadně vyčerpat všechny řádné prostředky k ochraně svých práv, které má ve své procesní dispozici ve správním řízení, a teprve po jejich marném vyčerpání se může domáhat soudní ochrany. Soudní přezkum správních rozhodnutí je totiž koncipován až jako následný prostředek ochrany subjektivních veřejných práv, který nemůže nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, čj. 2 Afs 98/2004-65, č. 672/2005 Sb. NSS). To přichází nicméně samozřejmě v úvahu pouze tehdy, pokud má účastník řízení opravné prostředky k dispozici.

[19] Dle § 243 odst. 2 daňového řádu platí: *[u]končením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci.*

[20] V nyní posuzovaném případě nastala situace, kdy postupem dle insolvenčního zákona ve spojení s daňovým řádem nabyla prvostupňová rozhodnutí, tedy platební výměry, kterými byla dlužníkovi vyměřena daň z přidané hodnoty, právní moci a odvolací řízení bylo ex lege zastaveno, aniž by proběhl přezkum věci ze strany odvolacího orgánu.

[21] Stěžovatel tak 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. 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.

[22] Pro posouzení věci je rozhodná 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, č. 1472/2008 Sb. NSS).

[23] 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 insolvenčního řízení 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.

[24] K obdobnému závěru o značné nezávislosti správního řízení a na něj navazujícího soudního řízení správního a oproti tomu insolvenčního řízení dospěl i rozšířený senát v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, čj. 4 As 149/2017-121, ve kterém obecně ke vztahu mezi soudním řízením správním a incidenčními spory (včetně sporů týkajících se majetkové podstaty úpadce), na které odkazoval stěžovatele krajský soud a poukazuje na ně i žalovaný, uvedl: „ *Ve správním soudnictví, jak trefně uvádí i předkládající senát, je předmětem soudního řízení jednání veřejné správy. Úkolem správního soudu je na základě žaloby (případně jiného návrhu) prověřit, zda veřejná správa vykonávala či vykonává své kompetence v souladu se zákonem, a pokud ne, zjednat nápravu. V tomto smyslu je vskutku předmět řízení před správními soudy poněkud odlišný od předmětu řízení v typických soudních sporech v oblasti soukromého práva. Nepochybně by bylo možné i ve věcech, jež spadají do správního soudnictví, pomocí různých analogií či širokého výkladu ustanovení o incidenčních sporech dospět k závěru, že po dobu účinku rozhodnutí o úpadku budou otázky, jež by jinak byly předmětem řízení před správními soudy, vyřešeny v rámci incidenčních sporů. Takový výklad by však pomíjel zvláštní*

povahu a postavení správního soudnictví v systému ochrany subjektivních práv jednotlivců.“ Lze dodat, že rozšířený senát dospěl k závěru, že mu nepřísluší, aby posuzoval, jaký vliv má mít případné zrušení rozhodnutí ve správním soudnictví na osud z něj odvozené pohledávky v insolvenčním řízení.

[25] Je tedy třeba dát za pravdu stěžovateli, že jeho aktivita v insolvenčním řízení nemá za následek ztrátu procesních práv v soudním řízení správním.

IV. Závěr

[26] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadené usnesení 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.).

[27] 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 29. srpna 2018

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu