



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudkyně Michaeley Bejčkové a soudce Ladislava Derky 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, se sídlem Platněřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 11. 2015, čj. 246699/15/4230-22792-704691, čj. 246792/15/4230-22792-704691, čj. 246797/15/4230-22792-704691, čj. 246819/15/4230-22792-704691, čj. 246852/15/4230-22792-704691, čj. 246861/15/4230-22792-704691, čj. 246864/15/4230-22792-704691, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 4. 2017, čj. 51 Af 14/2016-79,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 4. 2017, č. j. 51 Af 14/2016 – 79, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d ň ě n í :

I. Shrnutí věci

[1] Stěžovatel se v řízení před krajským soudem domáhal zrušení sedmi dodatečných platebních výměrů žalovaného, kterými mu byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben – říjen 2011. Krajský soud jeho žalobu odmítl, neboť podle jeho názoru nevyčerpal řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem.

[2] V projednávané věci stěžovatel podal proti platebním výměrům odvolání, řízení o něm však bylo zastaveno podle § 243 odst. 2 daňového řádu po ukončení přezkumného jednání, na kterém byly projednány pohledávky žalovaného založené napadenými platebními výběry. Platební výměry v souladu s § 243 odst. 2 daňového řádu nabyly právní moci. Podle krajského soudu se stěžovatel tím, že daňové pohledávky žalovaného nechal přezkoumat v insolvenčním řízení, připravil o možnost soudního přezkumu ve správním soudnictví. S důsledkem zastavení odvolacího daňového řízení musel počítat. Podmínkou přípustnosti žaloby podle § 68 písm. a) s. ř. s. je vyčerpání řádných opravných prostředků, tím je nutno rozumět proběhnutí celého řízení o opravném prostředku završeného vydáním rozhodnutí. Pokud odvolací řízení bylo ex lege zastaveno, aniž by proběhl meritorní odvolací přezkum, není splněna výše citovaná podmínka přípustnosti podání žaloby ve správním soudnictví.

[3] Stěžovatel se proti usnesení krajského soudu brání kasační stížností, ve které namítá, že mu bylo upřeno právo na soudní ochranu. V situaci nastolené krajským soudem nemá možnost přezkumu pravomocných rozhodnutí správního orgánu, insolvenční soud nemůže v řízení o incidenčním sporu nahradit přezkum zákonnosti dodatečných platebních výměrů. V rámci incidenčního sporu soud nemá možnost sporné rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému rozhodnutí se závazným právním názorem pro další řízení. Dále upozorňuje na to, že poměr speciality mezi insolvenčním zákonem a daňovým řádem nelze vykládat tak, že by přezkoumání pohledávek z nepravomocných rozhodnutí správce daně znamenalo ex lege vyloučení z jejich věcného přezkumu ve správním soudnictví. Tato řízení si nemohou konkurovat. Správní soud posuzuje na základě žaloby zákonnost rozhodnutí správce daně, jeho rozhodnutí se promítne do rozhodnutí insolvenčního soudu v incidenčním sporu o určení pravosti pohledávky. Jedině tento postup umožní realizaci práva daňového subjektu na spravedlivý proces.

[4] Žalovaný ve vyjádření v kasační stížnosti odmítá tvrzení stěžovatele, že je mu odepráno právo na přezkum napadených platebních výměrů. Tento přezkum provede insolvenční soud v incidenčním sporu, který stěžovatel popřením pohledávek vyvolal. Výsledek incidenčního sporu bude určující i při správě daní.

II. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[5] Kasační stížnost je přípustná (§ 102 a násl. s. ř. s.) a splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.), NSS proto přezkoumal napadené usnesení v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[6] Nejvyšší správní soud předesílá, že se skutkově i právně shodnou argumentací stěžovatele zabýval v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 141/2017. Stěžovateli i žalovanému je toto rozhodnutí známo, proto v projednávané věci NSS shrne své závěry již pouze stručně.

[7] Předmětem sporu je posouzení, zda lze ve správním soudnictví přezkoumat rozhodnutí žalovaného o doměření daně z přidané hodnoty za situace, kdy postupem dle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“), ve spojení s § 243 odst. 2 daňového řádu, nabyly prvostupňové platební výměry právní moci a odvolací řízení bylo ex lege zastaveno bez toho, že by proběhl meritorní přezkum věci. Jak je uvedeno výše, krajský soud žalobu odmítl jako nepřípustnou podle § 68 písm. a) s. ř. s., dle něhož je žaloba nepřípustná tehdy, *„nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, přípouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného“*.

[8] V projednávané věci stěžovatel odvolání proti platebním výměrům podal, odvolací orgán je však nepřezkoumal a řízení zastavil s odkazem na § 243 odst. 2 daňového řádu, podle něhož *„ukončením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabyvá právní moc“*. Zákon tedy vytváří konstrukci, podle které provedení přezkumného jednání podle insolvenčního zákona má za následek zastavení nalézacího daňového řízení a nabytí právní moci platebních výměrů (s výjimkou řízení, v němž se rozhoduje o nároku na nadměrný odpočet, viz rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2015, čj. 3 Afs 134/2014-37). Důvody této úpravy jsou spojené výhradně se zásadami insolvenčního řízení, tj. zajištění rovných možností všech věřitelů a dále zamezení přihlašování nepravomocných pohledávek v insolvenčním řízení. Pro posouzení sporné otázky je však podstatné, že v důsledku aplikace § 243 odst. 2 daňového řádu se stane z původně napadeného platebního výměru pravomocné rozhodnutí, které závazně určuje povinnosti

daňového subjektu, a nejsou již proti němu ze zákona přípustné žádné opravné prostředky. Proto NSS neshledává prostor pro vyloučení přezkumu z důvodu uvedeného v § 68 písm. a) s. ř. s., neboť podmínkou aplikace tohoto ustanovení je existence a přípustnost řádných opravných prostředků proti rozhodnutí správního orgánu, které má být ve správním soudnictví přezkoumáno. V dané situaci nebude porušen princip subsidiarity soudní ochrany, neboť řízení před správním orgánem je ukončeno, není zde žádný prostor pro jeho další činnost.

[9] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s argumentací krajského soudu, podle které se stěžovatel vlastním postupem připravil o možnost přezkumu platebního výměru, pokud nechal dotyčné platební výměry zahrnout do přezkumného jednání, ani s tím, že rovnocenná ochrana bude poskytnuta v rámci incidenčního sporu. Vedení insolvenčního řízení nevyklučuje přezkum rozhodnutí správce daně ve správním soudnictví. Tento závěr potvrdil rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, čj. 4 As 149/2017-121, v němž k této otázce uvedl: *"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 takovému jednání veřejné správy. Zajistit tuto kontrolu prostředky, jež zná insolvenční zákon, tedy zejména řešením incidenčních sporů, by mohlo být z řady důvodů málo účinné". ... "[V]e 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 uskuteknu 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 pomýjel zvláštní povahu a postavení správního soudnictví v systému ochrany subjektivních práv jednotlivců".*

[10] Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud přisvědčil námitkám stěžovatele, který má právo nechat zákonnost platebních výměrů přezkoumat ve správním soudnictví. Závěry krajského soudu vycházejí z nesprávného posouzení právních otázek, rozhodnutí o odmítnutí návrhu bylo proto nezákonné.

III. Závěr a náklady řízení

[11] 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.).

[12] 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 26. července 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu