



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **ELMO-PLAST, a.s.**, se sídlem Alojzov 171, zast. Mgr. Markem Plajnerem, advokátem se sídlem Lazarská 11/6, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, proti dodatečným platebním výměrům žalovaného ze dne 21. 8. 2017, čj. 1667973/17/3106-50522-807703, ze dne 22. 8. 2017, čj. 1667 (318, 415, 482, 526, 573, 709, 909, 938 a 998)/17/3106-50522-807703 a čj. 1668 (017, 031 a 131)/17/3106-50522-807703, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 27. 11. 2019, čj. 65 Af 69/2017-100,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Žalovaný celkem 13 dodatečnými platebními výměry ze dne 21. a 22. 8. 2017 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období měsíců duben, květen, červen, listopad a prosinec 2014 a únor, březen, červen, srpen, září, říjen a prosinec 2015.

[2] Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům bránila dvěma způsoby.

[3] Nejprve podala dne 22. 9. 2017 (respektive 25. 9. 2017) odvolání, která žalovaný celkem 13 rozhodnutí ze dne 13. 10. 2017 zamítl pro opožděnost a odvolací řízení zastavil. Žalobkyně se proti těmto rozhodnutím odvolala k Odvolacímu finančnímu ředitelství, které rozhodnutím ze dne 19. 6. 2018 odvolání zamítlo. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou u krajského soudu podanou dne 20. 8. 2018. Krajský soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2019, čj. 65 Af 52/2018-38, shledal žalobu důvodnou. Závěr o opožděnosti odvolání prý správní orgány založily na nepřiléhavých judikатурních závěrech. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 6. 2018 proto krajský soud zrušil a vrátil věc tomuto orgánu k dalšímu

řízení. Odvolací finanční ředitelství následně rozhodnutím ze dne 24. 9. 2019 odvolání opětovně zamítlo a setrvalo na tom, že odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo opožděné.

[4] Žalobkyně dále podala dne 30. 10. 2017 žalobu přímo proti samotným dodatečným platebním výměrům specifikovaným v záhlaví tohoto rozsudku. V žalobě uvedla, že žalobu podává proti dodatečným platebním výměrům (správním rozhodnutím vydaným v prvním stupni), jelikož v důsledku konání přezkumného jednání v insolvenčním řízení dne 30. 8. 2017 nabyla tato rozhodnutí v souladu s § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, právní moci a již nebylo možné rozhodovat o podaných odvoláních. Krajský soud nejprve usnesením ze dne 9. 11. 2017, čj. 65 Af 69/2017-60, řízení o žalobě zastavil. Poukázal na to, že soudní řízení bylo v rozporu s omezením obsaženým v § 140c zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), zahájeno v době, kdy trvaly účinky rozhodnutí úpadku. Žalobkyně se bránila kasační stížností, kterou NSS shledal důvodnou. Rozsudkem ze dne 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 352/2017-45, usnesení krajského soudu zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť § 140c insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahuje.

[5] Po rozhodnutí NSS krajský soud ve věci znovu rozhodl usnesením ze dne 27. 11. 2019, čj. 65 Af 69/2017-100, a žalobu odmítl. Podle jeho názoru byla žaloba nepřipustná, jelikož žalobkyně nevyčerpala řádné opravné prostředky. Odvolání totiž podala po uplynutí zákonné lhůty, a dodatečné platební výměry proto nabyly právní moci bez věcného přezkumu v odvolacím řízení. Nadto soud *obiter dictum* konstatoval, že i kdyby snad žalobkyně opravné prostředky řádně využila, byla by žaloba ke dni jejího podání dne 30. 10. 2017 předčasná. K tomuto dni nemohly nastat účinky předvídané v § 243 odst. 2 daňového řádu. Příslušné pohledávky z titulu DPH za zdaňovací období roku 2014 a 2015 (které do insolvenčního řízení přihlásil žalovaný přihláškou evidovanou pod č. 11) totiž nebyly zařazeny do přezkumného jednání uskutečněného dne 30. 8. 2017. Tyto pohledávky byly přezkoumány až při zvláštním přezkumném jednání dne 4. 4. 2018.

[6] Usnesení krajského soudu ze dne 27. 11. 2019 napadla žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností, která je předmětem řízení v nynější věci. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že před podáním žaloby nenaplnila podmínku vyčerpání řádných opravných prostředků a že žalobu podala předčasně. Není prý správný závěr krajského soudu, že pohledávky z titulu DPH za zdaňovací období roku 2014 a 2015 (uplatněné žalovaným v přihlášce č. 11) byly přezkoumány až dne 4. 4. 2018. Tento závěr krajský soud ničím nepodložil a není zřejmé, jak k němu dospěl. Soud zjevně nerozlišuje mezi přezkumným jednáním a zvláštním přezkumným jednáním, jako to činí § 192 odst. 4 insolvenčního zákona. Zvláštní přezkumné jednání je institut zcela výjimečný, který do určité míry narušuje základní zásady insolvenčního řízení v § 5 písm. a) a b) insolvenčního zákona. Z gramatického i systematického výkladu plyne, že „ukončením přezkumného jednání“ je v § 243 odst. 2 daňového řádu myšleno ukončení „základního“ přezkumného jednání bez ohledu na to, které pohledávky se na něm přezkoumaly a zda bylo poté nařízeno ještě zvláštní přezkumné jednání. Skončením „základního“ přezkumného jednání dne 30. 8. 2017 nabyly dosud nepravomocné dodatečné platební výměry právní moci. V době podání žaloby tedy již dodatečné platební výměry byly pravomocné a nebylo možné vyčerpat řádné opravné prostředky. Probíhající odvolací řízení mělo být v takovém případě ze zákona zastaveno. Vzhledem k výše uvedenému nemohla být žaloba v nynější věci předčasná.

[7] Žalovaný ve vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Neztotožňuje se s názorem stěžovatelky, že ukončením přezkumného jednání se dle § 243 odst. 2 daňového řádu rozumí ukončení „základního“ přezkumného jednání bez ohledu na to, jaké pohledávky se na něm přezkoumaly a zda bylo dále nařízeno nějaké zvláštní přezkumné jednání. Poukazuje na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 1. 2019, čj. 29 ICdo 4/2017-350, podle kterého je ukončením

pokračování

přezkumného jednání myšleno přezkumné jednání, při kterém byla daňová pohledávka přezkoumána. Jelikož pohledávky za stěžovatelkou z titulu DPH za zdaňovací období roku 2014 a 2015 (příhláška č. 11) nebyly zařazeny na přezkumné jednání dne 30. 8. 2017, a nebyly tak toho dne přezkoumány, nemohly ve vztahu k nim nastat účinky předvídané v § 243 odst. 2 daňového řádu.

[8] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Mezi účastníky řízení je sporná otázka, ke kterému okamžiku nastaly účinky § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Podle tohoto ustanovení platí, že *[u]končením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabyvá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci*. Rozhodnutím vydaným v nalézacím řízení se ve smyslu § 134 odst. 3 písm. a) bodu 2 daňového řádu rozumí též dodatečný platební výměr vydaný v doměřovacím řízení. Žádný z účastníků řízení současně nezpochybňuje, že pohledávky žalovaného z titulu DPH za zdaňovací období roku 2014 a 2015 uplatněné v insolvenčním řízení v přihlášce č. 11 nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou (srov. § 242 odst. 1 daňového řádu), a že se na tyto pohledávky vztahuje výše citované ustanovení.

[11] Podle stěžovatelky dodatečné platební výměry ze dne 21. a 22. 8. 2017, napadené v nynější kauze, nabyly v souladu s § 243 odst. 2 daňového řádu právní moci skončením přezkumného jednání dne 30. 8. 2017. Není prý rozhodné, jaké pohledávky byly při tomto přezkumném jednání přezkoumány a zda bylo později uskutečněno ještě zvláštní přezkumné jednání. Jelikož dodatečné platební výměry podle stěžovatelky nabyly ze zákona právní moci již dne 30. 8. 2017, je nesprávná argumentace krajského soudu o nepřipustnosti žaloby (podané dne 30. 10. 2017) z důvodu nevyčerpání řádných opravných prostředků či o jejím předčasném podání.

[12] NSS ze soudního a správního spisu zjistil, že dne 16. 5. 2017 rozhodl insolvenční soud (Krajský soud v Brně) o zahájení insolvenčního řízení se stěžovatelkou. Dne 31. 5. 2017 pak insolvenční soud rozhodl o úpadku stěžovatelky a vyzval věřitele, kteří tak dosud neučinili, k přihlášení pohledávek ve stanovené lhůtě. Žalovaný přihlásil do insolvenčního řízení pohledávky za stěžovatelkou, včetně pohledávek z titulu DPH za zdaňovací období roku 2014 a 2015, u kterých byl předpoklad doměření daně (v insolvenčním řízení byla tato přihláška evidována pod č. 11). Jelikož teprve v průběhu insolvenčního řízení vydal žalovaný příslušné platební výměry s přesnými částkami pohledávek, požádal dne 29. 8. 2017 o přezkoumání pohledávek na zvláštním přezkumném jednání [viz § 192 odst. 4 insolvenčního zákona a žádost založenou na č. l. 43 správního spisu]. Dne 30. 8. 2017 se konalo v rámci insolvenčního řízení přezkumné jednání, na které však nebyla přihláška č. 11 zařazena a pohledávky v ní uvedené insolvenční soud nepřezkoumal (viz protokol o přezkumném jednání ze dne 30. 8. 2017 založený ve spisu krajského soudu - přílohy stěžovatelky). Stalo se tak až v rámci zvláštního přezkumného jednání konaného dne 4. 4. 2018 (viz protokol o zvláštním přezkumném jednání ze dne 4. 4. 2018 založený ve spisu krajského soudu - přílohy stěžovatelky).

[13] Ze správního spisu (příloh stěžovatelky k žalobě) tedy zřetelně plyne, že pohledávky žalovaného za stěžovatelkou z titulu DPH za zdaňovací období roku 2014 a 2015 (uplatněné v přihlášce č. 11) insolvenční soud přezkoumal až při zvláštním přezkumném jednání

dne 4. 4. 2018. Tyto skutečnosti podrobně rozebral již krajský soud v bodě 7 napadeného usnesení. Nelze proto souhlasit se stěžovatelkou, že závěr krajského soudu o přezkoumání příslušných pohledávek až dne 4. 4. 2018 není ničím podložen.

[14] NSS se neztotožnil ani se závěrem stěžovatelky, že pro aplikaci § 243 odst. 2 daňového řádu je rozhodující skončení „základního“ přezkumného jednání bez ohledu na to, jaké pohledávky byly při tomto přezkumném jednání přezkoumány a zda bylo později uskutečněno ještě zvláštní přezkumné jednání. Podle NSS se naopak § 243 odst. 2 daňového řádu aplikuje na rozhodnutí vydaná v nalézacím daňovém řízení jen tehdy, pokud insolvenční soud přezkoumal konkrétní související pohledávky. V tomto ohledu je proto třeba také zohlednit, zda byly konkrétní pohledávky přezkoumány v rámci „základního“ přezkumného jednání či později v rámci zvláštního přezkumného jednání.

[15] Tento závěr není v rozporu se základními principy úpadkového práva v § 5 písm. a) a b) insolvenčního zákona, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti. Odborná literatura v tomto ohledu výslovně uvádí, že

„[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) (pozn. zvýraznění doplnil NSS).

[16] Také z další odborné literatury vyplývá, že § 243 odst. 2 daňového řádu se aplikuje pouze na ta rozhodnutí vydaná v nalézacím řízení, která se týkají pohledávek projednaných při tomto přezkumném jednání (viz např. LAVICKÝ, P. Komentář k § 243 In: BAXA, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, dostupný [online] v Aspi) (pozn. zvýraznění doplnil NSS).

[17] Žalovaný navíc ve vyjádření ke kasační stížnosti správně poukázal též na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 1. 2019, čj. 29 ICdo 4/2017-350, ze kterého plyne, že výše uvedený postoj je též v souladu s civilní judikaturou. V bodě 70 citovaného rozsudku se konstatuje, že „§ 243 odst. 2 daňového řádu poji právní moc dosud nepravomocného rozhodnutí správce daně o pohledávce, která není (daňovou) pohledávkou za majetkovou podstatou (srov. § 168 odst. 2 písm. e/ insolvenčního zákona), s „ukončením“ přezkumného jednání (**rozuměj přezkumného jednání, při kterém byla taková daňová pohledávka přezkoumána**)“ (pozn. zvýraznění doplnil NSS).

[18] NSS proto dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný a krajský soud, a to že účinky předvídané v § 243 odst. 2 daňového řádu mohly v posuzované věci nastat až skončením zvláštního přezkumného jednání dne 4. 4. 2018. Stěžovatelka proto mohla podat proti platebním výměrům odvolání. Správný je tudíž závěr krajského soudu, podle kterého stěžovatelka podala dne 30. 10. 2017 žalobu proti platebním výměrům za situace, kdy nevyužila možnost podat včas odvolání proti platebním výměrům. Samotnou opožděnost odvolání stěžovatelka nezpochybňuje, tvrdí jen, že jej podat vůbec nemohla. Podle § 68 písm. a) s. ř. s. je žaloba nepřípustná, nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem. Krajský soud proto žalobu správně odmítl.

[19] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

pokračování

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 3. června 2020

Zdeněk Kühn  
předseda senátu