



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudce JUDr. Ivo Pospíšila a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **VÍTKOVICE REVMONT a. s.**, se sídlem Ruská 2887/101, Ostrava, zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2017, č. j. 54862/17/5300-21442-712226, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 11. 2019, č. j. 22 Af 14/2018 - 32,

**takto:**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) devíti platebními výměry ze dne 13. 4. 2017, resp. ze dne 16. 5. 2017, na základě provedené daňové kontroly doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013 – duben 2014 v souhrnné výši 33.660.424 Kč a příslušné penále. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 17. 5. 2017 a dne 13. 6. 2017 odvolání. Odvolací řízení správce daně devíti rozhodnutími ze dne 21. 6. 2017 zastavil, neboť dne 8. 6. 2017 proběhlo u Krajského soudu v Ostravě v rámci insolvenčního řízení ve věci žalobce přezkumné jednání. Podle § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), se ukončením přezkumného jednání nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá

právní moci. Daňová povinnost za předmětná zdaňovací období vznikla před účinností rozhodnutí o úpadku žalobce, nejedná se tudíž o pohledávku za majetkovou podstatou. Odvolání žalobce proti rozhodnutím o zastavení řízení zamítl žalovaný nyní napadeným rozhodnutím.

[2] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou, kterou Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že žalobce se použitím § 243 odst. 2 daňového řádu neocitl bez možnosti obrany proti dodatečným platebním výměrům. Obecně to vyplývá z rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 121 (skutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví). Konkrétně je krajskému soudu z jeho činnosti známo, že žalobce podal žaloby na přezkum pravomocných dodatečných platebních výměrů, věci byly vedeny pod sp. zn. 22 Af 90/2017 a 22 Af 91/2017 a krajský soud o žalobách meritorně rozhodl. Námitka nerovného postavení věřitelů v insolvenčním řízení nijak nesouvisí s právy žalobce coby dlužníka.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že v žalobě uváděl, že interpretace a aplikace § 243 odst. 2 daňového řádu je v rozporu s ústavním pořádkem z mnoha důvodů, které ovlivňují postavení a pozici stěžovatele i dalších věřitelů v insolvenčním řízení. Dle krajského soudu stěžovatel hájil pouze práva ostatních věřitelů. To je ovšem závěr nesprávný. Stěžovatel namítal, že použitím § 243 odst. 2 daňového řádu mu bude upřena jedna instance (odvolací orgán) a do práv insolvenčního dlužníka a ostatních věřitelů se zasáhne mj. tím, že otázka vykonatelnosti rozhodnutí správce daně má vliv z hlediska popěrných úkonů a rozsahu přezkumu v insolvenčním řízení. Napadený rozsudek je tudíž také nepřezkoumatelný.

[4] Dle stěžovatele nelze akceptovat, aby se veškerá procesní obrana proti rozhodnutí správce daně a tím pádem i celý spor rovnou přesunuly na správní soudy. V jiné právní oblasti není taková výhoda žádnému z věřitelů přiznána, a i Ústavní soud zvýhodňování státu na úkor ostatních věřitelů odmítá.

[5] Při výkladu § 243 odst. 2 daňového řádu je dle stěžovatele zásadní rozlišit, zda je předmětem daňového řízení pohledávka správce daně či pohledávka daňového subjektu (tvrzená v daňovém tvrzení). Předmětem daňového řízení byl přitom primárně nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, resp. obecně nárok na odpočet daně. V takové situaci však nelze dané ustanovení aplikovat, neboť není zřejmé, zda se z tvrzené pohledávky daňového subjektu skutečně stane pohledávka správce daně či nikoliv. Jiný postup by v insolvenčním řízení správce daně nepřipustně zvýhodňoval. Daňové řízení by v takovém případě mělo pokračovat do konečného vyřešení sporných otázek odvolacím orgánem.

[6] V posuzované věci dochází ke střetu použitého ustanovení daňového řádu s § 140d odst. 2 písm. a) či § 266 odst. 4 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), dle nichž naopak daňové řízení nadále běží a nezastavuje se. V souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 12/06, je insolvenční zákon speciální úpravou, kterou je v dané věci třeba aplikovat. Pokud Nejvyšší správní soud po přijetí daňového řádu dospěl k opačnému závěru, bylo by na místě věc předložit rozšířenému senátu.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že ač stěžovatel činí právní úvahy na téma zvýhodnění věřitelů či střetu norem jednoduchého práva, podstatou věci je pouze skutečnost, že stěžovatel nemá možnost brojit proti dodatečným platebním výměrům odvoláním.

Stěžovateli byla na základě daňové kontroly stanovena daň (nikoliv tedy přiznán nadměrný odpočet). Platební výměry v důsledku ukončení přezkumného jednání nabyly právní moci, přičemž zákonodárce přímo v důvodové zprávě k § 243 odst. 2 daňového řádu uvádí, že k tomuto řešení přistoupil i s ohledem na normy insolvenčního práva. Stěžovatel měl možnost brojít proti dodatečným platebním výměrům správní žalobou, a také tuto možnost využil. Žalovaný nespaturuje rozpor mezi normami jednoduchého práva, neboť dle § 140d odst. 2 písm. a) se daňové řízení nepřerušuje rozhodnutím o úpadku, což nepochybně platí. Zároveň se ovšem ukončením přezkumného jednání v souladu s § 243 odst. 2 daňového řádu zastavují nalézací řízení.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[9] Po posouzení obsahu kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[10] Podle § 243 odst. 2 daňového řádu *ukončením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabyvá právní moci.*

[11] Nejvyšší správní soud se výkladem citovaného ustanovení již v minulosti zabýval. Dovodil, že ukončením přezkumného jednání v průběhu řízení o odvolání proti platebním výměrům nabývají prvostupňová rozhodnutí, kterými byla daňovému subjektu vyměřena daň, právní moci a odvolací řízení je *ex lege* zastaveno, aniž by proběhl přezkum věci ze strany odvolacího orgánu. Zastavení odvolacího řízení dle § 243 odst. 2 daňového řádu má za následek přípustnost žaloby ve správním soudnictví již proti prvostupňovým platebním výměrům (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017 - 34, nebo ze dne 29. 8. 2018, č. j. 9 Afs 110/2017 - 37). Je třeba zdůraznit, že v nynější věci se stěžovatel bránil správními žalobami proti prvostupňovým platebním výměrům a krajský soud tyto žaloby věcně projednal a rozhodl o nich rozsudkem ze dne 23. 10. 2019, č. j. 22 Af 90/2017 - 68 (řízení o kasační stížnosti stěžovatele proti tomuto rozsudku je u kasačního soudu vedeno pod sp. zn. 3 Afs 422/2019). Jak uvedl též krajský soud, soudní přezkum rozhodnutí, kterým byla stěžovateli doměřena daň, tudíž použitím § 243 odst. 2 daňového řádu nebyl vyloučen. Tyto závěry ani stěžovatel nenapadá.

[12] Z uvedených východisek také implicitně vyplývá, že pokud se poskytuje soudní ochrana proti rozhodnutí o jedné daňové povinnosti již v rámci žaloby proti platebnímu výměru prvního stupně, nemělo by žádný rozumný smysl prolomením zákonného ustanovení umožnit přezkoumání téže daňové povinnosti podruhé.

[13] V rozsudku ze dne 24. 6. 2015, č. j. 3 Afs 134/2014 - 37, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„nalézací řízení se podle § 243 odst. 2 daňového řádu zastavuje ukončením přezkumného jednání jen tehdy, není-li předmětem tohoto řízení plátcem daně tvrzený přeplatek na dani, jenž má svůj původ ve skutečnostech vážících se k době před rozhodnutím o úpadku. Je-li však v tomto nalézacím řízení zjištěn místo tvrzeného přeplatku nedoplatek, správce daně (deklaratorním) rozhodnutím podle § 243 odst. 2 daňového řádu řízení zastaví, neboť v takovém případě, tedy při zjištění daňového nedoplatku po skončení přezkumného jednání,*

*již účinky předvídané v citovaném ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu nastávají“*. Ohledně pohledávek úpadce za státem je třeba vyměřovací řízení dokončit, neboť v opačném případě by insolvenční správce neměl žádný nástroj ke zjištění, zda pohledávka (která spadá do majetkové podstaty) existuje a v jaké výši. Naproti tomu ohledně daňových pohledávek za úpadcem právní úprava vychází z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví efektivním, jelikož u nepravomocných pohledávek dojde s velkou pravděpodobností k jejich popření.

[14] Tyto závěry se vztahují k řízení vyměřovacímu, nikoliv k řízení odvolacímu (srov. § 134 odst. 3 daňového řádu). Použití § 243 odst. 2 daňového řádu tak zcela jistě nebude vyloučeno v odvolacím řízení proti platebním výměřům, kterým je daňovému subjektu doměřena daň, a to bez ohledu na skutečnost, že předmětem zkoumání ve vyměřovacím (či doměřovacím) řízení byl též nárokovaný odpočet daně.

[15] Žalovaný aplikoval § 243 odst. 2 daňového řádu v souladu s citovanou judikaturou. Rovněž srozumitelný (třebaže stručně vyjádřený) právní názor krajského soudu v napadeném rozsudku odpovídá závěrům uvedené jednotné judikatury. Napadený rozsudek tudíž není nepřezkoumatelný. Zbývá posoudit, zda je na místě se s ohledem na kasační argumentaci od shora uvedených závěrů nyní odchýlit.

[16] Stěžovatel předně namítal, že použitím § 243 odst. 2 daňového řádu mu bude upřena jedna instance (odvolací orgán). Právo na dvojinstančnost správního řízení však v obecné rovině nikde zakotveno není. Je proto na úvaze zákonodárce, kdy proti rozhodnutí správního orgánu připustí řádný opravný prostředek a kdy naopak nikoliv. Odvolací řízení bylo v daném případě zastaveno na základě jasného zákonného pravidla, které je nadto podepřeno rozumnými důvody. Ty spočívají v úvaze, že není na místě zatěžovat daňový subjekt i správce daně vedením řízení o daňové povinnosti, k jejímž vymožení již s ohledem na stav insolvenčního řízení pravděpodobně nedojde.

[17] Jak již uvedl krajský soud, domáhat se ochrany práv věřitelů v insolvenčním řízení stěžovateli coby dlužníkovi nepřísluší. Případná nerovnost mezi orgány daňové správy a ostatními věřiteli se stěžovatelských práv nijak nedotýká.

[18] Pokud jde o namítanou nerovnost insolvenčního dlužníka a věřitelů, takto formulovanou námitku je velmi obtížné uchopit. Lze pouze obecně poznamenat, že insolvenční právo upravuje komplexním způsobem vztah mezi insolvenčním dlužníkem a jeho věřiteli tak, aby byl pokud možno v nejvyšší míře naplněn účel insolvenčního řízení. Vždy je možné vést úvahy *de lege ferenda*, zda by v konkrétní situaci měl zákon více upřednostnit zájmy jedné či druhé strany, zda by právní úprava měla být striktnější či volnější apod. Skutečnost, že stěžovatel či insolvenční správce by se nepoužitím § 243 odst. 2 daňového řádu dostal z hlediska popěrných úkonů pravděpodobně do výhodnější pozice, ovšem nemůže být důvodem nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

[19] Podle § 140d odst. 2 písm. a) insolvenčního zákona se daňové řízení rozhodnutím o úpadku nepřerušuje. Lze souhlasit s žalovaným, že toto ustanovení není s § 243 odst. 2 ve vzájemném rozporu. Ustanovení insolvenčního zákona stanoví, že daňové řízení se nepřerušuje rozhodnutím o úpadku. Důsledky ukončení přezkumného jednání na nepřerušené daňové řízení upravuje § 243 odst. 2 daňového řádu. Obě dotčená ustanovení se tudíž spíše doplňují.

[20] Ustanovení § 266 insolvenčního zákona uvádí výčet řízení, která se nepřerušují prohlášením konkursu, přičemž dle § 266 odst. 4 není § 140d touto úpravou dotčen. Uvedené ustanovení se v případě stěžovatele nepoužije, neboť po zjištění jeho úpadku nedošlo k prohlášení konkursu, nýbrž k povolení reorganizace.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[21] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti v souvislosti s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 27. května 2020

JUDr. Josef Baxa  
předseda senátu