

Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31.01.2019, sen. zn. 29 ICdo 4/2017, ECLI:CZ:NS:2019:29.ICDO.4.2017.1

Číslo: 130/2019

Právní věta: Omezení kladené ustanovením § 199 odst. 2 insolvenčního zákona důvodům popření pravosti nebo výše přihlášené vykonatelné pohledávky přiznané pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu se uplatní i tehdy, jde-li o rozhodnutí, které vydal jako příslušný orgán správce daně v daňovém řízení. V incidenčním sporu o pravost nebo výši vykonatelné pohledávky vzniklé rozhodnutím správního orgánu (včetně pohledávky daňové), insolvenční soud neřeší ani nemá řešit otázku souladnosti rozhodnutí správního orgánu, jímž byla pohledávka přiznána, s hmotným právem a tím, zda byla vydána v souladu s procesními předpisy; s výjimkami danými insolvenčním zákonem pro aktivní legitimaci příslušných osob k podání žaloby o určení pravosti nebo výše takové vykonatelné pohledávky nebo pro důvody popření takové vykonatelné pohledávky totiž existence takového rozhodnutí nemá v incidenčním sporu žádný význam. V incidenčním sporu mají význam (pro posouzení způsobilosti uplatněných důvodů popření ve vazbě na omezení plynoucí z § 199 odst. 2 insolvenčního zákona) jen ty procesní námitky, jež jsou způsobilé založit závěr, že příslušný správní akt je aktem nicotným (nulitním), takže „rozhodnutí příslušného orgánu“ zde není, respektive ty procesní námitky, jež vedou k závěru, že „rozhodnutí příslušného orgánu“ se nestalo „pravomocným“ nebo (ač je pravomocné) se dosud nestalo „vykonatelným“. Vyjde-li v průběhu incidenčního sporu o určení pravosti nebo výše pohledávky, která byla při přezkumném jednání přezkoumána jako „vykonatelná pohledávka přiznaná pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu“ a jako taková popřena insolvenčním správcem, najevo, že v době konání přezkumného jednání o takovou „vykonatelnou“ pohledávku nešlo (např. proto, že rozhodnutí příslušného orgánu ještě nenabylo právní moci), není to důvodem pro zamítnutí žaloby (podané insolvenčním správcem), popírající insolvenční správce však není omezen v důvodech popření ustanovením § 199 odst. 2 insolvenčního zákona ani obsahem popěrného úkonu (§ 199 odst. 3 insolvenčního zákona). Ustanovení § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, pojí právní moc dosud nepravomocného rozhodnutí správce daně o pohledávce, která není (daňovou) pohledávkou za majetkovou podstatou, s „ukončením“ přezkumného jednání (rozuměj přezkumného jednání, při kterém byla taková daňová pohledávka přezkoumána). To znamená, že ani v těch případech, v nichž se rozhodnutí příslušného orgánu stává (má stát) vykonatelným dnem právní moci rozhodnutí, nebylo rozhodnutí správce daně, které nabylo právní moci podle ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, v době svého přezkumu pravomocným ani vykonatelným. Tím více to platí pro ty případy, v nichž se rozhodnutí příslušného orgánu stává (má stát) vykonatelným po uplynutí lhůty počítané (až) od jeho právní moci.

Soud: Nejvyšší soud

Datum rozhodnutí: 31.01.2019

Spisová značka: 29 ICdo 4/2017

Číslo rozhodnutí: 130

Číslo sešitu: 10

Typ rozhodnutí: Rozsudek

Hesla: Daň z přidané hodnoty, Daňové řízení, Incidenční spory

Předpisy: § 103 předpisu č. 280/2009Sb.

§ 199 odst. 2 IZ ve znění do 31.12.2013

§ 243 odst. 2 předpisu č. 280/2009Sb.

Druh: Rozhodnutí ve věcech občanskoprávních, obchodních a správních

Sbírkový text rozhodnutí:

I. Dosavadní průběh řízení

1. Rozsudkem ze dne 2. 2. 2016, č. j. 79 ICM 1381/2013-288, Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „insolvenční soud“):

[1] Určil, že pohledávka žalovaného (Specializovaného finančního úřadu) přihlášená do insolvenčního řízení vedeného u insolvenčního soudu pod sp. zn. KSUL 79 INS 19121/2012 na majetek dlužníka (V. a. s.) ve výši 16.909.806 Kč je po právu (bod I. výroku).

[2] Určil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (bod II. výroku).

2. Insolvenční soud – vycházející z ustanovení § 199 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenčního zákona) – dospěl po provedeném dokazování k následujícím závěrům:

3. Žalobce uplatňuje jako důvod popření přihlášené pohledávky přiznané pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu jiné právní posouzení věci, což zapovídá ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona. Žalobce (totiž) tvrdí, že správní orgán dospěl na základě dlužníkem navržených (ve správním řízení) důkazů k nesprávnému závěru a že neexistoval důvod k vydání rozhodnutí, o nichž sám žalobce prohlašuje, že jsou pravomocná a vykonatelná.

4. Dlužník po celou dobu správního řízení tvrdil, že pohledávky v daňovém řízení neexistují (což se mu nepodařilo prokázat). Skutečnosti, které žalobce uvedl v popěrném úkonu i v následné žalobě, nejsou nové a dlužník je použil ve správním řízení. Žalobce nezpochybnil výsledky dokazování provedeného správním orgánem; tvrdí, že neexistovaly podmínky pro doměření daně, což v nalézacím řízení neprokázal, včetně toho, že neexistoval důvod vzniku pohledávky.

5. Správní orgán správně aplikoval právní normy, na jejichž základě dovozuje svůj nárok. Obecně platí, že proti platebním výměrům finančního úřadu se lze bránit odvoláním (tuto možnost dlužník využil, ale i po přezkoumání rozhodnutí prvního stupně odvolacím správním orgánem mu bylo uloženo doplatit dlužnou daň). O další ochranu mohl dlužník požádat (správní) soud, což ale neudělal.

6. V incidenčním sporu nemůže insolvenční soud rozhodovat o tom, že pohledávka není po právu, je-li důvodem popření pohledávky jiné právní posouzení věci, ani zasahovat „do probíhající kontroly správním orgánem“.

7. K odvolání žalobce Vrchní soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 8. 2016, č. j. 79 ICM 1381/2013, 102 VSPH 327/2016-317 (KSUL 79 INS 19121/2012):

[1] Potvrdil rozsudek insolvenčního soudu, a to ohledně bodu I. výroku v tom správném znění, že žaloba, kterou se žalobce (Ing. A. K., jako insolvenční správce dlužníka) domáhal určení, že žalovaný nemá vůči dlužníku vykonatelnou pohledávku v celkové výši 16 909 806 Kč, přihlášenou do insolvenčního řízení vedeného na majetek dlužníka u insolvenčního soudu pod sp. zn. KSUL 79 INS

19121/2012, se zamítá (první výrok).

[2] Určil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů odvolacího řízení (druhý výrok).

8. Odvolací soud - vycházejí rovněž z ustanovení § 199 insolvenčního zákona - dospěl po přezkoumání napadeného rozhodnutí k následujícím závěrům:

9. Odvolací soud se ztotožňuje se skutkovými a právními závěry insolvenčního soudu, na něž pro stručnost v podrobnostech odkazuje. Právní posouzení věci insolvenčním soudem totiž odpovídá ustálené judikatuře představované např. „rozsudkem“ (správně jde o usnesení) Nejvyššího soudu ze dne 18. 7. 2013, sen. zn. [29 ICdo 7/2013](#) [jde o usnesení uveřejněné pod č. 106/2013 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek (dále jen „R 106/2013“), které je (stejně jako další rozhodnutí Nejvyššího soudu zmíněná níže) dostupné i na webových stránkách Nejvyššího soudu].

10. V dané věci není sporu o tom, že pohledávka žalovaného vyplývá z pravomocných rozhodnutí orgánu veřejné správy (správce daně). Z obsahu spisu je přitom zřejmé, že ve skutkové rovině dlužník uplatňoval v daňovém řízení tytéž (skutkové) námitky, jaké uplatnil žalobce v popěrném úkonu (žalobě).

11. Tvrdí-li žalobce, že část námitek týkajících se vad řízení (nesprávného procesního postupu správce daně) dlužník v daňovém řízení neuplatnil, pak pomíjí, že jde o námitky procesní (nikoli skutkové), které ve smyslu ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona nejsou přípustným popěrným důvodem.

12. Důvodná není ani argumentace, že řízení o doměření daně je specifickým řízením, které nemůže být posuzováno stejně jako jiná pravomocná rozhodnutí vydaná např. soudem, rozhodcem nebo nezávislým správním orgánem. Ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona hovoří obecně o vykonatelné pohledávce přiznané pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu, aniž stanovuje jakékoli výjimky pro určitý okruh rozhodnutí správních orgánů. Není pochyb o tom, že správce daně je oprávněn vydávat v rámci své činnosti rozhodnutí, která nabývají právní moci v režimu upraveném daňovými předpisy a předpisy správního soudnictví. Skutečnost, že správce daně vydává sám rozhodnutí, kterými prokazuje v insolvenčním řízení pravost a výši své pohledávky, přitom zvláštní režim pro její přezkoumání (a pro meze jejího popření) nezakládá.

13. Důvodná rovněž není námitka, že v daňovém řízení nebylo přihlíženo k argumentům, tvrzením a důkazům ve prospěch dlužníka. Jde totiž o nepřipustnou námitku jiného právního posouzení věci. Nadto skutečnost, že k tvrzením a důkazům dlužníka v daňovém řízení zčásti bylo přihlíženo, plyne již z toho, že v jejich důsledku došlo ke snížení doměřených daňových povinností.

14. Ve smyslu výše uvedeného neobstojí ani názor žalobce, že skutečnostmi, které nebyly uplatněny dlužníkem v předcházejícím řízení, myslel zákonodárce i ty skutečnosti, které sice uplatněny byly, ale příslušný orgán k nim nepřihlédl. Takový výklad by vedl k absurdnímu závěru, že v rámci incidenčního sporu je možné provádět znovu důkazy, které již byly provedeny a vyhodnoceny v předcházejícím řízení příslušným orgánem a které byly shledány nezpůsobilými prokázat tvrzení dlužníka. Opakovaně budiž zdůrazněno, že ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona umožňuje soudu v rámci incidenčního sporu zohlednit právě jen takové skutkové okolnosti, které dlužník (lhostejno, zda ze své viny) neuplatnil v předcházejícím řízení vůbec, a které tedy nebyly předmětem hodnocení příslušným orgánem. Odvolání proto není důvodné a odvolací soud potvrdil rozsudek insolvenčního soudu jako věcně správný ve znění, které odpovídá žalobnímu petitu a tomu, že u vykonatelných pohledávek, u nichž podává žalobu o jejich pravost insolvenční správce, jde o žalobu s „negativním“ určením.

II. Dovolání a vyjádření k němu

15. Proti rozsudku odvolacího soudu podal žalobce dovolání, jehož přípustnost vymezuje ve smyslu ustanovení § 237 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále též jen „o. s. ř.“), argumentem, že napadené rozhodnutí závisí na vyřešení právních otázek, které v rozhodování dovolacího soudu dosud nebyly vyřešeny, konkrétně otázek:

[1] Je možné, aby za právní posouzení ve smyslu ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona bylo možné považovat i rozhodnutí vydané oprávněným subjektem ve své věci?

[2] Je možné systematické a neodůvodněné opomíjení skutečností uplatněných dlužníkem v řízení ve smyslu ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona považovat za překážku uplatnění shodných skutečností insolvenčním správcem při popěrném úkonu za situace, kdy zákon nepředpokládá neodůvodněné rozhodnutí?

[3] Jsou námitky o chybném postupu správce daně v daňovém řízení ve smyslu popěrných úkonů námitkami skutkovými či námitkami procesními? Je každá procesní námitka ve smyslu ustanovení 199 odst. 2 insolvenčního zákona námitkou nepřípustnou?

[4] Může založit specifická (nebo speciální) právní úprava nabytí právní moci rozhodnutí shodné důsledky ve smyslu ustanovení 199 odst. 2 insolvenčního zákona, jako v případě nabytí právní moci standardním zákonným způsobem?

16. Dovolatel namítá (poměřováno obsahem dovolání), že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení věci (dovolací důvod dle § 241a odst. 1 o. s. ř.), a požaduje, aby Nejvyšší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil odvolacímu soudu k dalšímu řízení.

17. V mezích uplatněného dovolacího důvodu argumentuje dovolatel k položeným otázkám následovně:

18. Ad 1/ [K otázce, zda režimu § 199 odst. 2 insolvenčního zákona podléhá i rozhodnutí vydané oprávněným subjektem (rozuměj věřitelem) ve své věci].

Dosavadní rozhodnutí Nejvyššího soudu týkající se problematiky ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona se týkala pohledávek, jejichž vykonatelnost založila rozhodnutí vydaná „třetí osobou“, odlišnou od věřitele. V dané věci je tomu jinak. Finanční úřad jako takový má pouze sui generis přidělenou právní subjektivitu v oblasti daňových pohledávek, subjektem je však reálně vždy Česká republika. Přitom v žádném případě nejde o problematiku podobnou soudním rozhodnutím v řízeních vedených na základě žalob podaných státem nebo vedených proti státu. Soudy jsou nezávislou institucí, jejíž rozhodovací činnost nemůže výkonná moc nijak ovlivňovat. U finančních úřadů tomu tak není, jelikož plně podléhají výkonné moci a o nezávislou instituci tedy nejde.

19. V demokratickém právním státu lze jen stěží přiznat stejný dopad nezávislému soudnímu rozhodnutí (na straně jedné) a rozhodnutí finančního úřadu ve vlastní věci (na straně druhé), když finanční úřad (přeneseně Česká republika) má na rozhodnutí (tedy na vyměření a vybrání daně) zájem. Pro úplnost dovolatel dodává, že rozhodčí nálezy mají (je-li rozhodčí doložka platná) fakticky shodný režim s rozhodnutími soudů.

20. Kdyby správní rozhodnutí byla postavena na roveň soudním rozhodnutím, pak by zde buď nebylo správní soudnictví, nebo by každé konečné civilní či trestní soudní rozhodnutí muselo být ještě přezkoumatelné v rámci soudnictví správního. Přezkum soudních rozhodnutí ve správním soudnictví je absurdní, takže správní rozhodnutí nejsou v právním řádu postavena na roveň soudním

rozhodnutím a je proti nim zapotřebí přiznávat zvýšenou míru ochrany. Není zde žádného důvodu, pro který by judikatura Nejvyššího soudu k ustanovení 199 odst. 2 insolvenčního zákona co do soudních rozhodnutí měla být bez dalšího aplikovatelná na rozhodnutí správní.

21. Ad 2/ (K opomíjení skutečností uplatněných dlužníkem v řízení, jež předcházelo vydání vykonatelného rozhodnutí).

Odvolací soud přistupoval velmi formalisticky k tomu, zda samotné uvedení nějakých skutečností v řízení představuje překážku jejich uplatnění insolvenčním správcem ve smyslu ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona v rámci popěrného úkonu, přestože se subjekt vedoucí předmětné řízení skutečnými uváděnými dlužníkem nezabýval buď vůbec, nebo je zcela bezdůvodně odmítal. V rámci absence odůvodnění rozhodnutí jako překážky uplatnění určitých skutečností v popěrném úkonu se Nejvyšší soud zabýval pouze variantou, kdy zákon výslovně předpokládá neodůvodněné rozhodnutí (platební rozkazy, rozsudky pro uznání apod.), a kdy právní posouzení pouze na základě výslovného zákonného zmocnění není vtělováno do odůvodnění daného typu rozhodnutí.

22. V daném případě je dle odvolacího soudu u rozhodnutí správce daně zakládajícího vykonatelnost zcela lhostejný obsah odůvodnění, protože samotné uplatnění nějaké skutečnosti dlužníkem zakládá překážku možnosti uplatnění stejné skutečnosti insolvenčním správcem. Tento přístup nelze akceptovat zejména vůči správním rozhodnutím, kdy správní orgány (finanční úřady nevyjímaje) tíhnou k vydávání neodůvodněných rozhodnutí i tam, kde odůvodněna být mají. V takovém případě absence zmínky o určité, dlužníkem namítané, skutečnosti znamená, že v rozhodnutí nebyla nijak posuzována. Nejde tedy o stejnou situaci, jako když je určitá otázka právně posouzena chybně (nadto je k této případné vadnosti právního posouzení nutné přistupovat jinak u nezávislého soudu a jinak u správce daně rozhodujícího ve své věci).

23. Bez povšimnutí nelze ponechat ani to, že formalistický výklad ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona je v příkrém rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2016, sp. zn. [III. ÚS 2703/15](#), uveřejněným pod č. 160/2016 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu [který je (stejně jako další rozhodnutí Ústavního soudu zmíněné níže) dostupný i na webových stránkách Ústavního soudu]. Smyslem a účelem omezení námitek v rozsahu již právně posouzených věcí je to, aby zbytečně nedocházelo k otevírání již uzavřených kauz, kde proběhl v zásadě standardní rozhodovací proces.

24. Účelem ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona nepochybně nemůže být to, aby určité skutkové tvrzení dlužníka uvedené v předcházejícím řízení insolvenční správce již nemohl uplatnit, i když v onom řízení bylo přehlíženo. Pro řízení jako takové je přehlížené tvrzení dlužníka ve stejné pozici, jako kdyby nebylo uplatněno vůbec. Jakákoli jiná interpretace vede ve svém důsledku k odnímání práva na spravedlivý proces, při přehlížení argumentace zde totiž reálně žádný proces není.

25. Ad 3/ (K povaze námitek chybného postupu správce daně v daňovém řízení).

Oba soudy postupovaly chybně ohledně procesních námitek dovolatele. Jestliže se tyto námitky týkají samotné podstaty určitého řízení, nemohou být opomíjeny poukazem na omezení dle ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona. Dovolatel míní, že například vadnost zahájení daňové kontroly nelze považovat za ryze procesní námitku, a ve vztahu k správci daně takto striktně nelze posuzovat ani námitky ohledně průběhu samotného řízení. Ve svém důsledku by v podstatě jakákoli daňová pohledávka nebyla popíratelná v insolvenčním řízení, protože u skutkových důvodů popření insolvenčním správcem by v podstatě vždy šlo o věci právně posouzené nebo o věci, které správce daně neřešil či pominul (a dle odvolacího soudu by šlo o procesní námitku, kterou také není možné uplatnit).

26. Navíc u velmi zásadních procesních připomínek, jako vadné zahájení řízení nebo postup, jímž správce daně bezdůvodně opomíjí argumentaci daňového subjektu, se věc posouvá do roviny, jako by v incidenčním sporu nemělo být řešeno, že určitému rozhodnutí soudu či rozhodce nepředcházely žalobní návrh nebo že žalovaný dlužník nebyl vůbec obeslán k vyjádření se, či předvoláván k jednání.

27. Alternativně dovolatel uvádí, že při odlišném výkladu otázky ad 3/ lze dospět i k tomu, že se Nejvyšší soud odchýlil od rozhodovací praxe týkající se rozhodčích nálezů vydaných na základě neplatné rozhodčí doložky. Situace, kdy rozhodce vydá rozhodčí nález bez dané pravomoci, je „v zásadě identická“ se situací, kdy správce daně vadně zahájí daňovou kontrolu či chybně provádí doměrování daně (a nelze opomenout, že i v těchto případech Nejvyšší soud dovodil, že i pohledávka „vykonatelná“ na základě vadného rozhodčího nálezu má být přezkoumána jako vykonatelná a žalobu by měl podávat insolvenční správce, byť zde pak není omezení popěrných důvodů dle ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona). Ve všech těchto případech jsou vydávána rozhodnutí, která by při dodržení procesních předpisů neměla být nikdy vydána. Insolvenční řízení by zde nemělo být od toho, aby zahladilo fatální vady předchozího procesu, tím spíše u daňových pohledávek, které mají specifický režim nabytí právní moci dle ustanovení § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Při formálním výkladu právních předpisů provedeném odvolacím soudem by dlužník nebo insolvenční správce nemohli proti rozhodnutí, které nabylo právní moci na základě ustanovení 243 odst. 2 daňového řádu, využít ani správní žalobu, jelikož nedojde k vyčerpání opravných prostředků ve smyslu ustanovení § 68 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a není ani zřejmé, do jakého okamžiku by vlastně měla být podána případná správní žaloba; ustanovení § 72 s. ř. s. totiž stanoví počátek lhůty od doručení rozhodnutí. Nezřídka tak tato lhůta uplyne v době mezi odvoláním dlužníka a zjištěním úpadku. Odvolací soud pak nevysvětlil, proč vadně vydané rozhodnutí správce daně nemá v incidenčním sporu sdílet osud vadně vydaného rozhodčího nálezu.

28. Ad 4/ (Ke specifické úpravě právní moci správního rozhodnutí).

Vykonatelnost rozhodnutí, na jejichž základě jsou popřené pohledávky přihlašovány, je daná zvláštním ustanovením § 243 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení zakládá specifické nabytí právní moci pro dosud nepravomocná rozhodnutí finančních úřadů při zjištění úpadku daňového subjektu. Jde tedy o naprostý opak ustanovení insolvenčního zákona, která pro ostatní rozhodnutí, která do úpadku nenabyla právní moci, stanoví, že v průběhu insolvenčního řízení již právní moci nenabudou. Jde o zcela jedinečnou úpravu, která pro jiný typ pohledávek než daňových nemá obdobu. Stát se dostává naprosto neodůvodněně do zvýhodněné pozice (v podstatě vždy dokáže získat pohledávku jako vykonatelnou), insolvenční správce je povinen podávat proti pohledávce žalobu a možnosti popírání daňových pohledávek jsou tak vždy značně omezeny bez ohledu na jejich reálnou důvodnost.

29. Finanční úřad není ani omezen ustanovením § 109 odst. 1 písm. a/ insolvenčního zákona, protože jeho pohledávky se neuplatňují žalobou u soudu a je tak oprávněn vydávat rozhodnutí i po zahájení insolvenčního řízení. Tato rozhodnutí se pak úpadkem stanou automaticky pravomocnými. Pro taková privilegia daňových pohledávek však není důvod. Ve smyslu ustanovení § 5 písm. b/ insolvenčního zákona nelze rozhodnutím správce daně, která nabylo právní moci podle ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu přikládat v insolvenčním řízení stejné postavení, jako jakýmkoli jiným rozhodnutím, která nabylo právní moci standardním průběhem příslušného řízení. Jelikož si rozhodnutí vydává sám, je postavení správce daně stejné, jako kdyby ve standardním civilním procesu zjištěním úpadku nabylo právní moci žaloba. Valná většina přihlašovaných pohledávek by se tak dostala do pozice pohledávek reálně nepopíratelných. Sice by zde byla teoretická možnost pohledávky popřít dle ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona, insolvenční správce by však jen stěží hledal prostor v tom, co nebylo samotným „pravomocným žalobním návrhem“ právně posouzeno (protože žalobní návrh jako takový neobsahuje argumentaci druhé strany). Kdyby

rozhodnutí, která nabyla právní moci pouze dle ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, měla zajišťovat shodný režim co do vykonatelnosti pohledávky přihlašované do insolvenčního řízení a možností jejího popírání, jako standardně vykonatelné pohledávky, bylo by toto ustanovení daňového řádu diskriminační.

30. Žalovaný ve vyjádření má napadené rozhodnutí za správné a na dovolací argumentaci k položeným otázkám reaguje následovně:

31. Ad 1/ [K otázce, zda režimu § 199 odst. 2 insolvenčního zákona podléhá i rozhodnutí vydané oprávněným subjektem (rozuměj věřitelem) ve své věci].

Potud se žalovaný dovolává závěrů obsažených v R 106/2013, z nichž vyšel odvolací soud. Daňový řád upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Zákon tedy vymezuje správu daní ve všech svých ustanoveních; jde o postup normovaný daňovými zákony, který zahrnuje interakci mezi správcem daně a dalšími zúčastněnými subjekty. Tento postup by pak měl směřovat k naplnění základního cíle správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně, ale také zajištění její úhrady. Daňové řízení se ve svém průběhu ocitá na jedné straně mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní, na straně druhé pak mezi ochranou autonomní sféry jednotlivce, což dokládá ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu. Je tedy zákonnou povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principy proporcionality a správce daně tyto zákonné mantinely při své rozhodovací činnosti plně respektuje. Zvýšená míra ochrany proti správním rozhodnutím je poskytována v rámci soudního řádu správního; spory dle citovaného zákona se prohlášením konkursu nepřerušují a za předpokladu, že neuběhla lhůta k podání žaloby, je lze vyvolat i za trvání konkursu. Žalovaný v rámci daňového řízení poučil dovolatele o možnosti podat žalobu podle soudního řádu správního, což ale dovolatel neučinil.

32. Ad 2/ (K opomíjení skutečností uplatněných dlužníkem v řízení, jež předcházelo vydání vykonatelného rozhodnutí).

Jako správce daně vydává žalobce rozhodnutí, kterými v souladu s ustanovením § 101 odst. 1 daňového řádu ukládá povinnost nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem; obsahové náležitosti takového rozhodnutí jsou upraveny ustanovením § 102 daňového řádu. Za odůvodnění se dle daňového řádu též považuje zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Výsledkem řízení, ve kterém měl dlužník možnost navrhnout důkazy k prokázání svých tvrzení (které správní orgán provedl), bylo částečné vyhovění nárokům dovolatele a snížení dlužné doměřené daně a následné vydání vykonatelného rozhodnutí. Žalovaný rozhodně neuplatňuje v insolvenčním řízení vykonatelnou pohledávku na základě rozhodnutí, jež by postrádala řádné odůvodnění. Jak argumentuje sám dovolatel, smyslem a účelem ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona je, aby zbytečně nedocházelo k otevírání již uzavřených kauz, u kterých proběhl standardní rozhodovací proces.

33. Ad 3/ (K povaze námitek chybného postupu správce daně v daňovém řízení).

V rámci prováděné daňové kontroly provedl žalovaný důkazy navrhované dovolatelem na podporu jeho tvrzení, v důsledku čehož částečně vyhověl nárokům dovolatele, který se snažil (neúspěšně) prokázat, že pohledávky v daňovém řízení neexistují. V popěrném úkonu i v následné žalobě pak dovolatel uplatnil stejné skutečnosti jako v daňovém řízení.

34. Ad 4 (Ke specifické úpravě právní moci správního rozhodnutí).

Úprava obsažená v § 243 odst. 2 daňového řádu reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož

všichni věřitelé mají v insolvenčním řízení rovné možnosti, a zároveň zohledňuje zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie vycházející z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví efektivním. Cílem tohoto ustanovení není zvýhodnění správce daně na úkor jiných věřitelů, ani vyloučení práva daňového subjektu (dlužníka) na uplatnění opravných prostředků při správě daní nebo vyloučení ochrany poskytované soudy (především ve správním soudnictví). Jde o to zamezit tomu, aby bylo zbytečně pokračováno v nalézacím daňovém řízení po té, co jeho výsledek již nemůže mít žádný fiskální efekt; po ukončení přezkumného jednání totiž již správce daně nemůže měnit výši přihlášené pohledávky (§ 192 odst. 4 insolvenčního zákona) ani přihlásit pohledávku novou. Dané ustanovení tak míří na situaci, kdy by mělo v dalším daňovém řízení (rozuměj v nalézacím daňovém řízení, které by probíhalo po ukončení přezkumného jednání) dojít ke zvýšení přihlášené daňové pohledávky (např. v důsledku odvolacího řízení, ve kterém lze odvoláním napadené rozhodnutí o stanovení daně změnit i v neprospěch odvolatele), nebo k deklarování pohledávky nové, která však nebyla do insolvenčního řízení svého času přihlášená (např. v důsledku daňové kontroly, která nebyla ke dni ukončení přezkumného jednání ukončena). Taková daňová pohledávka, respektive její část, by totiž nebyla v insolvenčním řízení uspokojitelná, protože je i nevhodné vést o ni další daňové řízení. V den konání přezkumného jednání muselo být dovolateli coby osobě práva znalé zřejmé, že důvodem uplatňovaných pohledávek žalovaného jsou příslušné platební výměry a v návaznosti na výše uvedenou právní úpravu z označeného ustanovení daňového řádu vyplývá, že nepravomocné tituly nabudou dnem konání přezkumného jednání právní moci a následně i vykonatelnosti; tomu měl dovolatel přizpůsobit i argumentaci týkající se popření pohledávky žalovaného.

35. Rozhodné znění občanského soudního řádu pro dovolací řízení (ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 29. září 2017) se podává z bodu 2., článku II, části první zákona č. 296/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Srov. k tomu dále (ve vazbě na skutečnost, že incidenční spor byl zahájen před 1. lednem 2014) i usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 5. 2014, sen. zn. [29 ICdo 33/2014](#), uveřejněné pod č. 92/2014 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek.

36. V průběhu dovolacího řízení insolvenční soud usnesením ze dne 15. 5. 2017, č. j. KSUL 79 INS 19121/2012-P29-6, rozhodl (dle § 107 odst. 1 a 3 o. s. ř.), že místo žalovaného bude v insolvenčním řízení jako s věřitelem pohledávek za dlužníkem přihlášených ve výši 16 909 806 Kč nadále pokračováno s Finančním úřadem pro Ústecký kraj - Územním pracovištěm v T. Tuto změnu promítl Nejvyšší soud bez dalšího do označení žalovaného v této věci.

III.

Přípustnost dovolání

37. Dovolání v dané věci je přípustné podle § 237 o. s. ř. (když pro daný případ neplatí žádné z omezení přípustnosti dovolání podle § 237 o. s. ř., vypočtených v § 238 o. s. ř.) a dovoláním předestřené právní otázky v rozhodování dovolacího soudu dosud nebyly beze zbytku (ve vazbě na vykonatelné daňové pohledávky) vyřešeny.

IV.

Důvodnost dovolání

38. Vady řízení, k nimž Nejvyšší soud u přípustného dovolání přihlíží z úřední povinnosti (§ 242 odst. 3 o. s. ř.), nejsou dovoláním namítány a ze spisu se nepodávají, Nejvyšší soud se proto - v hranicích právních otázek vymezených dovoláním - zabýval tím, zda je dán dovolací důvod uplatněný dovolatelem, tedy správností právního posouzení věci odvolacím soudem.

39. Právní posouzení věci je obecně nesprávné, jestliže odvolací soud posoudil věc podle právní normy, jež na zjištěný skutkový stav nedopadá, nebo právní normu, sice správně určenou, nesprávně vyložil, případně ji na daný skutkový stav nesprávně aplikoval.

40. Skutkový stav věci, jak byl zjištěn soudy nižších stupňů, dovoláním nebyl (ani nemohl být) zpochybněn a Nejvyšší soud z něj při dalších úvahách vychází. Pro právní posouzení věci jsou rozhodná především následující skutková zjištění (z nichž vyšly oba soudy):

41. Na základě insolvenčního návrhu dlužníka podaného u insolvenčního soudu 7. 8. 2012 insolvenční soud usnesením ze dne 17. 9. 2012 (č. j. KSUL 79 INS 19121/2012-A-14, zveřejněným v insolvenčním rejstříku téhož dne) zjistil úpadek dlužníka.

42. Žalovaný podáním došlým insolvenčnímu soudu 12. 10. 2012 přihlásil do insolvenčního řízení vedeného na majetek dlužníka vykonatelné pohledávky v celkové výši 16 392 517 Kč, konkrétně:

[1] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 ve výši 1 061 530 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 10. 2012, č. j. 64287/12/013065500379 (dále jen „platební výměr č. 1“).

[2] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 ve výši 212 306 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou platebním výměrem č. 1.

[3] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2009 ve výši 2 698 864 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 10. 2012, č. j. 64304/12/013065500379 (dále jen „platební výměr č. 2“).

[4] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2009 ve výši 539 772 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou platebním výměrem č. 2.

[5] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009 ve výši 1 692 675 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 10. 2012, č. j. 64309/12/013065500379 (dále jen „platební výměr č. 3“).

[6] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009 ve výši 338 535 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou platebním výměrem č. 3.

[7] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 ve výši 2 033 858 Kč, splatnou 5. října 2012, přiznanou dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 10. 2012, č. j. 64310/12/013065500379 (dále jen „platební výměr č. 4“).

[8] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 ve výši 406 771 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou platebním výměrem č. 4.

[9] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009 ve výši 1 336 960 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 10. 2012, č. j. 64314/12/013065500379 (dále jen „platební výměr č. 5“).

[10] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009 ve výši 1 022 602 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou platebním výměrem č. 5.

[11] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009 ve výši 471 912 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou platebním výměrem č. 5.

[12] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2009 ve výši 683 287 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 10. 2012, č. j. 64320/12/013065500379 (dále jen „platební výměr č. 6“).

[13] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2009 ve výši 136 657 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou platebním výměrem č. 6.

[14] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 ve výši 752 295 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 10. 2012, č. j. 64321/12/013065500379 (dále jen „platební výměr č. 7“).

[15] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 ve výši 150 459 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou platebním výměrem č. 7.

[16] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009 ve výši 345 847 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 10. 2012, č. j. 64322/12/013065500379 (dále jen „platební výměr č. 8“).

[17] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009 ve výši 69 169 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou platebním výměrem č. 8.

[18] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2009 ve výši 592 170 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 10. 2012, č. j. 64325/12/013065500379 (dále jen „platební výměr č. 9“).

[19] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2009 ve výši 118 434 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou platebním výměrem č. 9.

[20] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009 ve výši 416 052 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 10. 2012, č. j. 64327/12/013065500379 (dále jen „platební výměr č. 10“).

[21] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009 ve výši 83 210 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou platebním výměrem č. 10.

[22] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2009 ve výši 525 302 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 10. 2012, č. j. 64328/12/013065500379 (dále jen „platební výměr č. 11“).

[23/ Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2009 ve výši 105 060 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou platebním výměrem č. 11.

[24] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 498 992 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 10. 2012, č. j. 64329/12/013065500379 (dále jen „platební výměr č. 12“).

[25] Pohledávku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 99 798 Kč, splatnou 5. 10. 2012, přiznanou platebním výměrem č. 12.

43. Ve všech platebních výměrech je uvedeno, že doměřená daň včetně penále (v konkretizované výši) je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 a § 251 odst. 3 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru na (koncretizovaný) účet správce daně, s tím, že náhradní lhůta splatnosti nemá vliv na běh úroku z prodlení (§ 252 odst. 2 daňového řádu). Obsahují

těž poučení, že odvolání nemá (ve smyslu § 109 daňového řádu) odkladný účinek

44. Podáním došlým insolvenčnímu soudu dne 14. 3. 2013 změnil žalovaný výši některých dílčích pohledávek, a to tak, že:

[1] Pohledávku č. 16 (v odstavci [42]) zvyšuje o částku 149 328 Kč na příslušenství do dne 16. 9. 2012 (sděleno platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 12. 3. 2013 č. j. 78894/13/4000-27802-106270).

[2] Pohledávku č. 20 (v odstavci [42]) zvyšuje o částku 173 104 Kč na příslušenství do dne 16. 9. 2012 (sděleno platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 12. 3. 2013 č. j. 78958/13/4000-27802-106270).

[3] Pohledávku č. 24 (v odstavci [42]) zvyšuje o částku 194 857 Kč na příslušenství do dne 16. 9. 2012 (sděleno platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 12. 3. 2013 č. j. 78967/13/4000-27802-106270).

[4] Pohledávky č. 16, 17, 20, 21, 24 a 25 (v odstavci [42]) označil současně za vykonatelné (na základě připojených potvrzení ze dne 12. 3. 2013 o tom, že se platební výměry, jimž byly pohledávky přiznány, staly vykonatelnými 5. 12. 2012) a zbylé za nevykonatelné, s tím, že z celkové výše přihlášených pohledávek 16 909 806 Kč představuje částka 2 030 357 Kč pohledávky vykonatelné a částka 14 879 449 Kč pohledávky nevykonatelné.

45. K doměření daňových povinností platebními výměry došlo na základě daňové kontroly provedené žalovaným, který dlužníku neuznal (jako daňově uznatelnou) část nákladů ve výši 97 968 142 Kč.

46. Proti platebním výměrům z 5. a 8. 10. 2012 podal dlužník odvolání, přičemž:

[1] Platební výměry č. 1 až 7, 9 a 11 (týkající se pohledávek na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až červenec 2009, září 2009 a listopad 2009) nabyly právní moci dne 19. 3. 2013 (na základě ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu).

[2] Odvolání ohledně platebních výměrů č. 8, 10 a 12 (týkajících se pohledávek na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009, říjen 2009 a prosinec 2009) bylo podáno po lhůtě; odvolací řízení bylo zastaveno rozhodnutími, která nabyly právní moci dne 19. 3. 2013.

[3] Na základě odvolací argumentace snížil žalovaný doměřenou daň za únor, červenec a prosinec 2009.

47. Při zvláštním přezkumném jednání, jež se konalo 19. 3. 2013 (B-29), popřel insolvenční správce dlužníka pohledávky žalobce přihlášené na základě platebních výměrů v celkové výši 16 909 806 Kč z důvodu neexistence hmotněprávních podmínek pro doměření daně a nesprávného procesního postupu věřitele při provádění daňové kontroly v doměřovacím řízení.

48. Z obsahu insolvenčního rejstříku se dále podává, že:

[1] Usnesením ze dne 24. 9. 2012, č. j. KSUL 79 INS 19121/2012-B-4, zveřejněným v insolvenčním rejstříku téhož dne, které nabylo právní moci 11. 10. 2012, odvolal insolvenční soud z funkce dosavadního insolvenčního správce dlužníka a novým insolvenčním správcem dlužníka ustanovil dovolatele.

[2] Usnesením ze dne 20. 11. 2012, č. j. KSUL 79 INS 19121/2012-B-8, zveřejněným v insolvenčním rejstříku 21. 11. 2012, které nabylo právní moci 8. 12. 2012, insolvenční soud prohlásil konkurs na

majetek dlužníka.

49. Pro další úvahy Nejvyššího soudu jsou rozhodná následující ustanovení insolvenčního zákona a daňového řádu:

§ 192 (insolvenčního zákona)

Popření přihlášených pohledávek

(1) Pravost, výši a pořadí všech přihlášených pohledávek mohou popírat insolvenční správce, dlužník a přihlášení věřitelé; popření pohledávky lze vzít zpět.

(2) Insolvenční správce může při přezkumném jednání změnit stanovisko, které zaujal k jednotlivým pohledávkám v seznamu přihlášených pohledávek.

(3) Není-li dále stanoveno jinak, nemá popření pohledávky dlužníkem vliv na její zjištění; jeho účinkem však vždy je, že pro pohledávku, kterou dlužník popřel co do její pravosti nebo výše, není v rozsahu popření upravený seznam přihlášených pohledávek exekučním titulem.

(4) Věřitel může až do skončení přezkumného jednání, dokud jeho pohledávka není zjištěna, měnit výši přihlašované pohledávky. Jestliže v důsledku této změny není možné přezkoumat přihlášenou pohledávku při nařízeném přezkumném jednání, nařídí insolvenční soud zvláštní přezkumné jednání. Věřitel je však povinen uhradit ostatním věřitelům na jejich žádost náklady, které jim vznikly v souvislosti s jejich účastí na zvláštním přezkumném jednání.

§ 198 (insolvenčního zákona)

Popření nevykonatelné pohledávky insolvenčním správcem

(...)

(3) Vyjde-li v průběhu řízení o žalobě podle odstavce 1 najevo, že popřená pohledávka je pohledávkou vykonatelnou, není to důvodem k zamítnutí žaloby, žalovaný je však v takovém případě povinen prokázat důvod popření podle § 199.

§ 199 (insolvenčního zákona)

Popření vykonatelné pohledávky insolvenčním správcem

(1) Insolvenční správce, který popřel vykonatelnou pohledávku, podá do 30 dnů od přezkumného jednání u insolvenčního soudu žalobu, kterou své popření uplatní proti věřiteli, který vykonatelnou pohledávku přihlásil. Lhůta je zachována, dojde-li žaloba nejpozději posledního dne lhůty soudu.

(2) Jako důvod popření pravosti nebo výše vykonatelné pohledávky přiznané pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu lze uplatnit jen skutečnosti, které nebyly uplatněny dlužníkem v řízení, které předcházelo vydání tohoto rozhodnutí; důvodem popření však nemůže být jiné právní posouzení věci.

(3) V žalobě podle odstavce 1 může žalobce proti popřené pohledávce uplatnit pouze skutečnosti, pro které pohledávku popřel.

Účinky prohlášení konkursu na probíhající řízení

§ 263 (insolvenčního zákona)

(1) Není-li v tomto zákoně stanoveno jinak, prohlášením konkursu se přerušují soudní, správní a jiná řízení o právech a povinnostech, která se týkají majetkové podstaty nebo které mají být uspokojeny z majetkové podstaty, jejichž účastníkem je dlužník. V těchto řízeních lze pokračovat jen za podmínek stanovených tímto zákonem.

(...)

§ 266 (insolvenčního zákona)

(1) Prohlášením konkursu se nepřerušují

(...)

c/ daňové řízení,

(...).

(2) Není-li dále stanoveno jinak, účastníkem řízení uvedených v odstavci 1 je i nadále dlužník.

(...)

Rozhodnutí

§ 101 (daňového řádu)

(1) Správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím.

(2) Rozhodnutí je vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení; rozhodnutí, které se nedoručuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou.

(3) Příjemcem rozhodnutí je ten, komu je rozhodnutím ukládána povinnost nebo přiznáváno právo anebo prohlášeno právo nebo povinnost stanovená zákonem.

(4) Přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou.

(5) Rozhodnutí se oznamuje všem jeho příjemcům. Vůči příjemci je rozhodnutí účinné okamžikem jeho oznámení.

(6) Oznámením rozhodnutí se pro účely tohoto zákona rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí.

§ 103 (daňového řádu)

(1) Rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat, je v právní moci.

(2) Rozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena.

(...)

Obecná ustanovení o odvolání

§ 109 (daňového řádu)

- (1) Příjemce rozhodnutí se může odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud zákon nestanoví jinak. Odvolání je nepřipustné, směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí.
- (2) Proti rozhodnutí označenému jako výzva, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo splnění povinností, se nelze samostatně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak.
- (3) Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno.
- (4) Odvolání lze podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, a to i před doručením tohoto rozhodnutí.
- (5) Odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak.

§ 243 (daňového řádu)

- (1) Po zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit a v celém daňovém řízení pokračovat, s výjimkou daňové exekuce, kterou lze nařídit, avšak nelze ji provést, pokud insolvenční zákon nestanoví jinak.
- (2) Ukončením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci.
- (3) Ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku nevzniká k daňové pohledávce, která není pohledávkou za majetkovou podstatou, úrok z prodlení.
- (4) Výsledek popření daňové pohledávky v rámci incidenčního sporu zohlední správce daně v evidenci daní.

V této podobě, pro věci rozhodné, platila citovaná ustanovení insolvenčního zákona a daňového řádu již v době zahájení insolvenčního řízení a do 31. 12. 2013 nedoznala změn.

50. V mezích uplatněného dovolacího důvodu činí Nejvyšší soud k dovoláním otevřeným právním otázkám následující závěry:

51. Ad 1/ [K otázce, zda režimu § 199 odst. 2 insolvenčního zákona podléhá i rozhodnutí vydané oprávněným subjektem (rozuměj věřitelem) ve své věci].

52. Judikatura Nejvyššího soudu k mezím popření vykonatelné pohledávky přiznané věřiteli pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu formulovala následující (ustálené) závěry:

53. U přihlášené vykonatelné pohledávky přiznané pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu lze uplatnit jako důvod popření její pravosti nebo výše jen skutkové námitky, konkrétně jen skutečnosti, které dlužník neuplatnil v řízení, které předcházelo vydání tohoto rozhodnutí (§ 199 odst. 2 insolvenčního zákona). Přitom je lhostejné, zda takové skutečnosti dlužník neuplatnil vlastní vinou např. proto, že zcela rezignoval na svou procesní obranu v příslušném řízení, čímž přivodil vznik exekučního titulu založeného rozhodnutím, jež se neodůvodňuje vůbec (např. platební rozkaz nebo směnečný platební rozkaz), nebo rozhodnutím, jež se odůvodňuje jen minimálně (např. rozsudkem pro zmeškání nebo rozsudkem pro uznání) [R 106/2013].

54. Pravidlo, podle kterého u přihlášené vykonatelné pohledávky přiznané pravomocným

rozhodnutím příslušného orgánu nemůže být důvodem popření její pravosti nebo výše „jiné právní posouzení věci“ (§ 199 odst. 2 část věty za středníkem insolvenčního zákona), typově dopadá na situace, kdy při nezpochybněném skutkovém základu věci (tedy, nejsou-li důvodem popření pravosti nebo výše vykonatelné pohledávky skutečnosti, které dlužník neuplatnil v řízení, které předcházelo vydání tohoto rozhodnutí, nebo takové skutečnosti sice byly uplatněny, ale v porovnání s dřívějším rozhodnutím nevedly ke změně skutkových závěrů) měl zjištěný skutkový stav vést k jinému právnímu posouzení věci, než které o něm v řízení, které předcházelo vydání tohoto rozhodnutí, učinil příslušný orgán. Může jít např. o situaci, kdy příslušný orgán přiznal věřiteli pohledávku vůči dlužníku jako plnění ze smlouvy, ač plnění mělo být přiznáno jako náhrada škody nebo jako bezdůvodné obohacení, nebo o situaci, kdy příslušný orgán sice správně určil (pojmenoval) právní normu, podle které měl být posouzen zjištěný skutkový stav věci, ale nesprávně ji vyložil, případně ji na daný skutkový stav nesprávně aplikoval (...). Přitom je zjevné, že chybné právní posouzení věci příslušným orgánem mohlo vést k přiznání pohledávky věřiteli vůči dlužníku tam, kde by „jiné“ (správné) právní posouzení věci vedlo k závěru, že pohledávka není po právu, nebo že nemá být přiznána v celé požadované výši [R 106/2013].

55. Právní posouzení věci není vyloučeno jako důvod popření pravosti nebo výše přihlášené vykonatelné pohledávky, jestliže z pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu, jímž byla pohledávka přiznána, žádné právní posouzení věci neplyne [R 106/2013].

56. Pravidlo, podle kterého „důvodem popření však nemůže být jiné právní posouzení věci“ (§ 199 odst. 2 insolvenčního zákona) není překážkou pro účinné uplatnění námítky, že se promlčel „exekuční titul“ (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 9. 2016, sen. zn. [29 ICdo 74/2014](#), uveřejněný pod č. 32/2018 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek).

57. Dovolateli lze dát za pravdu v tom, že závěry, jež Nejvyšší soud přijal k výkladu § 199 odst. 2 insolvenčního zákona ve své dosavadní judikatuře, se netýkaly jiných rozhodnutí „příslušného orgánu“ než rozhodnutí soudních nebo rozhodnutí vydaných rozhodci. Nicméně jazykový ani teleologický výklad zkoumaného ustanovení nikterak nevybízí k názoru prosazovanému dovolatelem, totiž že by byl důvod vykládat úpravu obsaženou v ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona tak, že zde formulované omezení popěrného práva se nemá vztahovat na rozhodnutí „příslušného orgánu“, půjde-li o správní rozhodnutí (zde o rozhodnutí správce daně). Záměr zákonodárce rozebraný v důvodech R 106/2013 k takovému výkladu nesměřoval a v situaci, kdy správní rozhodnutí obecně podléhají soudní kontrole [ať již v režimu správního soudnictví nebo (tam, kde je správním orgánům zákonem svěřeno i rozhodování sporů nebo jiných právních věcí, které vyplývají ze vztahů soukromého práva) v soudním řízení podle části páté občanského soudního řádu], není pro tyto odlišnosti ani důvod. K soudní ochraně proti správním rozhodnutím srov. např. též závěry obsažené v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. července 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, uveřejněném pod číslem 3767/2018 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu – dále jen „R 3767/2018“ (srov. zejména odstavce [57] až [70]), které je (stejně jako další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zmíněné níže) dostupné i na webových stránkách Nejvyššího správního soudu]. V R 3767/2018 šlo o závěry přijaté k výkladu ustanovení § 140a a násl. insolvenčního zákona ve znění účinném od 1. ledna 2014; s přihlédnutím k tomu, že v době přezkumu předmětných pohledávek platilo, že daňové řízení se nepřerušilo ani prohlášením konkursu na majetek dlužníka (k němuž došlo již 20. 11. 2012) [srov. § 263 odst. 1 a § 266 odst. 1 písm. c/, odst. 2 insolvenčního zákona)], však jde o úvahy (o smyslu soudní kontroly správních rozhodnutí) přenositelné i do poměrů dané věci. Pro účely postupu podle § 199 odst. 2 insolvenčního zákona pak již není (nemůže být) významné, že účastník řízení, jemuž příslušný správní orgán uložil rozhodnutím platební povinnost, možnosti kontroly správnosti či zákonnosti správního rozhodnutí soudem nevyužil (správní rozhodnutí se stalo pravomocným a vykonatelným, aniž je přezkoumal soud). Ostatně, již v důvodech R 106/2013 Nejvyšší soud uzavřel, že příslušným orgánem ve smyslu

ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona může být „nejen soud, ale např. též orgán veřejné správy nebo rozhodce anebo rozhodčí soud“. Nepříléhavým shledává Nejvyšší soud rovněž dovolatelův příměr, že rozhodnutí správce daně je „rozhodnutím věřitele“ ve své vlastní věci („o své vlastní pohledávce“) [správce daně, který vydává platební výměr, tím „pro sebe“ žádnou pohledávku „nevyrábí“].

58. Nejvyšší soud tedy uzavírá, že omezení kladené ustanovením § 199 odst. 2 insolvenčního zákona důvodům popření pravosti nebo výše přihlášené vykonatelné pohledávky přiznané pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu se uplatní i tehdy, jde-li o rozhodnutí, které vydal jako příslušný orgán správce daně v daňovém řízení.

59. Ad 2/ (K opomíjení skutečností uplatněných dlužníkem v řízení, jež předcházelo vydání vykonatelného rozhodnutí).

60. K této otázce se Nejvyšší soud ve své rozhodovací praxi vyjádřil rozhodnutím vydaným po podání dovolání v této věci. Konkrétně jde o rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 20. 9. 2018, sen. zn. [29 ICdo 93/2016](#), v němž Nejvyšší soud uzavřel, že:

[1] V pojetí rozebraném především v R 106/2013 není pro závěr, zda šlo o skutečnost uplatněnou dlužníkem v řízení, jež skončilo pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu, určující způsob, jakým se takový orgán (zde rozhodčí soud) s touto skutečností vypořádal. Pro výklad ustanovení § 200 odst. 6 insolvenčního zákona (respektive ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona) není (nemůže být) významné, zda jde o skutečnost, ze které příslušný orgán učinil nesprávné nebo neúplné skutkové zjištění, případně o skutečnost, na jejímž základě přijal nesprávný závěr o skutkovém stavu věci. Stejně tak není (nemůže být) významné, zda jde o skutečnost (tvrzení), ke které příslušný orgán nepřihlédl proto, že ji neměl za podstatnou pro rozhodnutí o věci. Ve všech těchto případech jde o skutečnost uplatněnou dlužníkem v řízení, jež předcházelo pravomocnému rozhodnutí příslušného orgánu, tedy o skutečnost, kterou popírající insolvenční správce (v režimu § 199 odst. 2 insolvenčního zákona) nebo popírající věřitel (v režimu § 200 odst. 6 insolvenčního zákona) nemůže uplatnit jako důvod popření pravosti nebo výše vykonatelné pohledávky přiznané pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu. Jde totiž o skutečnost, kterou se příslušný orgán popsáním způsobem zabýval, byť ji pro účely rozhodnutí o věci vyhodnotil chybně:

- co do jejího obsahu (rozuměj co do posouzení, jakou skutkovou námitku jí dlužník uplatnil),
- co do její významnosti v rovině skutkové (rozuměj ohledně toho, jaký má vliv na skutková zjištění nebo na skutkové závěry příslušného orgánu o věci), nebo
- co do její významnosti v rovině právní (potud, zda jde o skutečnost, která může mít nebo má vliv na právní posouzení věci příslušným orgánem).

[2] Jinak řečeno, to, že rozhodčí soud skutečnost uplatněnou dlužníkem v rozhodčím řízení předcházejícím vydání pravomocného rozhodčího nálezu chybně vyhodnotil jako nepodstatnou v rovině právní nebo skutkové, včetně toho, že se mýlil v obsahu skutkových tvrzení, která dlužník tímto způsobem uplatnil, nezakládá právo insolvenčního správce nebo právo věřitele uplatnit stejnou skutečnost jako důvod popření pravosti nebo výše vykonatelné pohledávky přiznané pravomocným rozhodčím nálezem; ve smyslu ustanovení § 199 odst. 2 a § 200 odst. 6 insolvenčního zákona, jde stále o skutečnost, kterou dlužník uplatnil v rozhodčím řízení.

61. Závěry citované v předchozím odstavci (týkající se rozhodnutí rozhodce) se beze zbytku uplatní i pro posouzení skutkových námitek proti rozhodnutí správce daně. Napadené rozhodnutí je s těmito závěry v souladu a dovolání ani potud není důvodné.

62. Ad 3/ (K povaze námitek chybného postupu správce daně v daňovém řízení).

Již v důvodech usnesení ze dne 18. 7. 2013, sen. zn. [29 NSČR 25/2011](#), uveřejněného pod č. 105/2013 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek (dále jen „R 105/2013“), z nějž ve své rozhodovací praxi ustáleně vychází, Nejvyšší soud vysvětlil, že:

„Také v poměrech ustavených insolvenčním zákonem nemá zjištění, že přihlášená pohledávka je pohledávkou vykonatelnou, vliv na pravost, výši ani na pořadí pohledávky“.

Tamtéž Nejvyšší soud dodal, že: „vyjde-li v průběhu řízení o žalobě o určení pravosti nebo výše pohledávky popřené jako nevykonatelná pohledávka najevo, že popřená pohledávka je pohledávkou vykonatelnou, není to důvodem k zamítnutí žaloby. Žalovaný je však v takovém případě povinen prokázat důvod popření podle § 199; srov. § 198 odst. 3 insolvenčního zákona.“

63. Z R 105/2013 plyne, že okolnost, že pohledávka přihlášená do insolvenčního řízení byla v insolvenčním řízení přezkoumána jako pohledávka „vykonatelná“ přiznaná „pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu“, má ohledně následného incidenčního sporu o výši nebo pravost takové pohledávky vliv jen na to, že:

[1] Žalobu o určení pravosti nebo výše takové pohledávky podává vždy popírající (srov. § 199 odst. 1 insolvenčního zákona pro popěrný úkon insolvenčního správce, § 336 odst. 3 a § 410 odst. 3 insolvenčního zákona pro popěrný úkon dlužníka v reorganizaci nebo v oddlužení a § 200 odst. 1 a 5 insolvenčního zákona pro popěrný úkon věřitele).

[2] Jako důvod popření pravosti nebo výše takové pohledávky insolvenčním správcem nebo věřitelem lze uplatnit jen „skutečnosti, které nebyly uplatněny dlužníkem v řízení, které předcházelo vydání rozhodnutí příslušného orgánu“, s tím, že „důvodem popření však nemůže být jiné právní posouzení věci“ (srov. § 199 odst. 2 a § 200 odst. 6 insolvenčního zákona). U takové pohledávky se pro popírajícího insolvenčního správce nebo pro popírajícího věřitele rovněž prosazuje vázanost obsahem popěrného úkonu. Srov. u insolvenčního správce § 199 odst. 3 insolvenčního zákona a navazující závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 27. 2. 2018, sen. zn. [29 ICdo 39/2016](#), který byl na jednání občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu, jež se konalo 10. 10. 2018, schválen k uveřejnění ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek. U věřitele pak srov. § 200 odst. 2 insolvenčního zákona.

[3] Jako důvod popření pravosti nebo výše takové pohledávky dlužníkem v reorganizaci nebo v oddlužení lze uplatnit jen „skutečnosti, které jsou důvodem pro zastavení výkonu rozhodnutí nebo exekuce proto, že pohledávka zanikla nebo je promlčená“ (§ 336 odst. 3, § 410 odst. 3 insolvenčního zákona).

[4] Vyjde-li v průběhu řízení o žalobě o určení pravosti nebo výše „nevykonatelné“ pohledávky najevo, že popřená pohledávka je pohledávkou vykonatelnou, není to důvodem k zamítnutí žaloby, žalovaný (rozuměj popírající) je však v takovém případě povinen prokázat důvod popření podle § 199 insolvenčního zákona (srov. pro popěrný úkon insolvenčního správce nebo dlužníka v reorganizaci anebo v oddlužení § 198 odst. 3 a § 410 odst. 1 insolvenčního zákona, přičemž pro popěrný úkon věřitele lze totéž dovodit - jako tomu bylo v poměrech podle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání - výkladem).

64. Pro vlastní zjištění pravosti nebo výše vykonatelné pohledávky v incidenčním sporu je (s výjimkou skutečností popsanych v odstavci [63]) skutečnost, že šlo o pohledávku přiznanou „pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu“, právně bezvýznamná. Tento závěr demonstrují opět i závěry obsažené v R 106/2013.

65. V incidenčním sporu o pravost nebo výši vykonatelné pohledávky vzniklé rozhodnutím správního orgánu (včetně pohledávky daňové), insolvenční soud neřeší ani nemá řešit otázku souladnosti rozhodnutí správního orgánu, jímž byla pohledávka přiznána, s hmotným právem a tím, zda byla vydána v souladu s procesními předpisy; s výjimkami danými insolvenčním zákonem pro aktivní legitimaci příslušných osob k podání žaloby o určení pravosti nebo výše takové vykonatelné pohledávky nebo pro důvody popření takové vykonatelné pohledávky totiž existence takového rozhodnutí nemá v incidenčním sporu žádný význam. Vzhledem k tomu, že omezení důvodů popření se vztahuje jen na vykonatelnou pohledávku „přiznanou pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu“, v incidenčním sporu mají (mohou mít) význam (pro posouzení způsobilosti uplatněných důvodů popření ve vazbě na omezení plynoucí z § 199 odst. 2 insolvenčního zákona) jen ty „procesní“ námitky, jež jsou způsobilé založit závěr, že příslušný správní akt je aktem nicotným (nulitním), takže „rozhodnutí příslušného orgánu“ zde není (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 11. 1997, sp. zn. [2 Cdon 1393/97](#), uveřejněný pod č. 9/1999 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, jakož i rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 17. 12. 1998, sp. zn. [3 Cdon 1091/96](#), uveřejněný pod č. 11/2000 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek), respektive ty „procesní“ námitky, jež vedou k závěru, že „rozhodnutí příslušného orgánu“ se nestalo „pravomocným“ nebo (ač je pravomocné) se dosud nestalo „vykonatelným“. Námitka chybného postupu správce daně v daňovém řízení, jež vyústilo ve vydání nikoli nicotného (nulitního) rozhodnutí správce daně, jež se stalo pravomocným a vykonatelným, je tedy sama o sobě právně bezcenná a dovolání ani potud není důvodné.

66. Ad 4/ (Ke specifické úpravě právní moci správního rozhodnutí).

V návaznosti na to, co bylo řečeno výše k soudní kontrole správních rozhodnutí (srov. opět R 3767/2018), Nejvyšší soud především uvádí, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu skutečnost, že rozhodnutí správce daně napadené odvoláním daňového dlužníka nabylo právní moci na základě ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, nevylučuje přezkum takového rozhodnutí ve správním soudnictví. Srov. k tomu shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2018, č. j. 9 Afs 110/2017-37. Pro úplnost budiž dodáno, že Ústavní soud usnesením ze dne 18. 10. 2016, sp. zn. [III. ÚS 1279/16](#), mimo jiné odmítl návrh na zrušení ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu.

67. Jak je patrné i z argumentace obsažené v odstavci [65], z ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona plyne, že omezení popěrných úkonů u pohledávky přiznané rozhodnutím příslušného orgánu se uplatní za předpokladu, že takové rozhodnutí je již „pravomocné“ a „vykonatelné“.

68. Z odůvodnění R 105/2013 se podává, že podle insolvenčního zákona ve znění účinném do 31. 12. 2013 byla dobou rozhodnou pro posouzení, zda přihlášená pohledávka je pohledávkou vykonatelnou, v insolvenčních poměrech doba konání přezkumného jednání o pohledávce (srov. shodně i důvody usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 1. 2019, sen. zn. [29 ICdo 144/2017](#)).

69. Vyjde-li v průběhu incidenčního sporu o určení pravosti nebo výše pohledávky, která byla při přezkumném jednání přezkoumána jako „vykonatelná pohledávka přiznaná pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu“ a jako taková popřena insolvenčním správcem, najevo, že v době konání přezkumného jednání o takovou „vykonatelnou“ pohledávku nešlo (např. proto, že rozhodnutí příslušného orgánu ještě nenabylo právní moci), není to důvodem pro zamítnutí žaloby (podané insolvenčním správcem), popírající insolvenční správce však není omezen v důvodech popření ustanovením § 199 odst. 2 insolvenčního zákona ani obsahem popěrného úkonu (§ 199 odst. 3 insolvenčního zákona).

70. Ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu pojí 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). To znamená, že ani v těch případech, v nichž se rozhodnutí příslušného orgánu stává (má stát) vykonatelným dnem právní moci rozhodnutí, nebylo rozhodnutí správce daně, které nabylo právní moci podle ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, v době svého přezkumu pravomocným ani vykonatelným. Tím více to platí pro ty případy, v nichž se rozhodnutí příslušného orgánu stává (má stát) vykonatelným po uplynutí lhůty počítané (až) od jeho právní moci.

71. Poměřováno těmito závěry je na základě skutkového stavu věci, z něž vyšly oba soudy, zjevné, že v době přezkoumání pohledávek žalovaného (při zvláštním přezkumném jednání, jež se konalo 19. 3. 2013) byly „vykonatelnými“ pohledávkami přiznanými „pravomocnými“ rozhodnutími příslušného orgánu (rozhodnutími správce daně) pouze pohledávky žalovaného ve výši 2 030 357 Kč představované pohledávkami na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009, říjen 2009 a prosinec 2009, přiznanými platebními výměry č. 8, 10 a 12; srov. odstavec [42] body 16/, 17/, 20/, 21/, 24/ a 25/ a odstavce [43] a [44] výše. Oproti tomu pohledávky žalovaného ve výši 14 879 449 Kč na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až červenec 2009, září 2009 a listopad 2009 přiznané dalšími platebními výměry specifikovanými v odstavci [42], které určovaly, že doměřená daň včetně penále (v konkretizované výši) je splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru (srov. odstavec [43] výše) nebyly v době přezkoumání vykonatelné již proto, že lhůta k plnění uplynula až 15 dnů poté; ostatně, v době přezkoumání nešlo ani o pohledávky přiznané „pravomocně“, jelikož tyto platební výměry nabyly právní moci až „ukončením“ přezkumného jednání (§ 243 odst. 2 daňového řádu).

72. Nejvyšší soud tudíž uzavírá, že ohledně pohledávek na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009, říjen 2009 a prosinec 2009, přiznaných platebními výměry č. 8, 10 a 12, v celkové výši 2.030.357 Kč není dovolání důvodné, jelikož právní posouzení věci odvolacím soudem o tom, že při omezení popěrných důvodů dle § 199 odst. 2 insolvenčního zákona dovolatel neuplatnil skutečnosti způsobilé zpochybnit pravost pohledávek, obstálo (potud jde o „vykonatelné“ pohledávky přiznané „pravomocnými“ rozhodnutími příslušného orgánu). Nejvyšší soud proto, aniž nařizoval jednání (§ 243a odst. 1 věta první o. s. ř.), dovolání v této části zamítl (§ 243d písm. a/ o. s. ř.).

73. Ohledně pohledávek na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až červenec 2009, září 2009 a listopad 2009 přiznaných dalšími platebními výměry specifikovanými v odstavci [42], v celkové výši 14.879.449 Kč, však závěr odvolacího soudu, že i pro ně platí omezení popěrných důvodů dle § 199 odst. 2 insolvenčního zákona, neobstojí, jelikož v době přezkoumání nešlo o pohledávky přiznané „pravomocnými“ rozhodnutími příslušného orgánu, ani o pohledávky „vykonatelné“. Soudy tedy byly povinny zabývat se v předmětném incidenčním sporu i jinými námitkami dovolatele, než těmi, jež (s omezením plynoucím i z § 199 odst. 3 insolvenčního zákona) připouštělo ustanovení § 199 odst. 2 insolvenčního zákona. Jinak řečeno, pravost těchto pohledávek jsou soudy povinny zkoumat v režimu pohledávek „nevykonatelných“, bez zřetele k tomu, že při přezkumném jednání byly (nesprávně) přezkoumány jako vykonatelné (a že žaloba byla podána v režimu § 199 insolvenčního zákona). Nejvyšší soud proto, aniž nařizoval jednání (§ 243a odst. 1 věta první o. s. ř.), napadené rozhodnutí ve zbývající části zrušil (včetně závislých výroků o nákladech řízení) a věc potud vrátil odvolacímu soudu k dalšímu řízení.