



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobce: Ing. Aleše Klaudyho**, nar. ..., insolvenčního správce, se sídlem v Děčíně, Masarykovo nám. č. p. 191/18, PSČ 405 01, dlužníka BusMat plus, s. r. o., v konkurzu, IČ: 273 15 665, se sídlem Zeměchy č. p. 111, PSČ 440 01, zastoupeného Mgr. Martinem Kolářem, advokátem se sídlem v Děčíně IV – Podmokly, ul. Na Vinici č. p. 1227/32, PSČ 405 02, proti **žalovanému: Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj**, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Velká Hradební č. p. 61, PSČ 400 21, v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žalovaný **je povinen** do šedesáti dnů od právní moci tohoto rozsudku společnosti BusMat plus, s. r. o., v konkurzu, **vyměřit** daňovou povinnost u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009, listopad 2009, prosinec 2009, jakož i za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 27. 1. 2010.
- II. V řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 6. 2014, č. j. 15 A 52/2011 – 29, je žalovaný **je povinen zaplatit** žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **9.922,-Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce prostřednictvím svého právního zástupce podal v zákonem stanovené lhůtě žalobu na ochranu proti nečinnosti původního žalovaného Finančního úřadu v Lounech

adresovanou zdejšímu soudu, již se domáhal, aby soud rozsudkem vyslovil, že původní žalovaný je povinen vydat rozhodnutí, jímž obchodní společnosti BusMat plus, s. r. o., v konkurzu (dále jen „dlužník“), vyměří daňovou povinnost u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009, listopad 2009, prosinec 2009, jakož i za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 27. 1. 2010, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku. Současně se žalobce domáhal, aby soud uložil žalované straně povinnost uhradit mu náhradu nákladů řízení.

Na tomto místě soud podotýká, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byly zrušeny všechny finanční úřady, včetně Finančního úřadu v Lounech. Podle ust. § 79 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ust. § 8, § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního úřadu v Lounech bez dalšího stal žalovaným Finanční úřad pro Ústecký kraj.

Žalobce v žalobě předně uvedl, že je insolvenčním správcem dlužníka, s nímž je u zdejšího soudu pod sp. zn. KSUL 43 INS 4068/2009 vedeno insolvenční řízení. Usnesením zdejšího soudu ze dne 27. 1. 2010 byl zjištěn úpadek dlužníka a insolvenčním správcem dlužníka byl ustanoven žalobce. Následně byl usnesením soudu ze dne 31. 3. 2010 na majetek dlužníka prohlášen konkurz. K tomuto žalobce ještě doplnil, že téhož dne proběhlo v insolvenčním řízení přezkumné jednání a posléze dne 9. 6. 2010 se uskutečnilo zvláštní přezkumné jednání.

Žalobce dále uvedl, že dne 24. 11. 2009 dlužník podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 243.906,-Kč. Dne 23. 12. 2009 dlužník pak podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2009, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 153.309,- Kč. Dne 26. 1. 2010 dlužník taktéž podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 156.837,-Kč. A konečně dne 2. 7. 2010 podal žalobce za dlužníka daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 27. 1. 2010, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 28.757,-Kč.

K samotné věci žalobce uvedl, že původní žalovaný u dlužníka ve věci nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen – prosinec 2010 sice zahájil vytýkáci řízení k odstranění pochybností, ovšem vzhledem k tomu, že dlužník byl zejména v počáteční fázi insolvenčního řízení zcela pasivní, když žalobci např. nepředal účetnictví, jakož mu neposkytl ani žádné informace, žalobce proto nemohl původnímu žalovanému poskytnout doklady k prokázání nároku na nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty, což mělo za následek, že původní žalovaný uplatněné nároky neuznal, o čemž byl žalobce vyrozuměn zprávami ze dne 16. 3. 2010 a 2. 4. 2010. Žalobce s ohledem na komunikační problémy s dlužníkem požádal původního žalovaného o prodloužení lhůty pro podání vyjádření k těmto zprávám a konečně dne 13. 5. 2010 původnímu žalovanému předal požadované dokumenty, které se mu v mezidobí podařilo získat od dlužníka, takže původní žalovaný pokračoval ve vytýkacím řízení. Dne 29. 7. 2010 v rámci vytýkáciho řízení se uskutečnilo ústní jednání, v jehož průběhu původní žalovaný uznal nárok dlužníka na výše specifikované nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty s tím, že jim odpovídající částka bude dlužníkovi poukázána na jeho bankovní účet. Původní žalovaný tak ale neučinil, tj.

nadměrné odpočty nevyměřil a daňové nedoplatky dlužníkovi nevrátil, a proto žalobce se podáním ze dne 11. 10. 2010 obrátil na původního žalovaného s žádostí o vrácení nadměrných odpočtů za zdaňovací období říjen, listopad, prosinec 2009, když jej současně požádal o sdělení, které skutečnosti případně brání vrácení daňových přeplatků. Na žádost žalobce původní žalovaný reagoval písemností ze dne 14. 10. 2010, v níž uvedl, že s ohledem na ust. § 40a odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý daňový řád“), došlo okamžikem přezkumného jednání k zastavení, resp. k přerušení, daňového řízení, a to do doby vydání rozhodnutí, jímž bude insolvenční řízení ukončeno. Žalobce v podání, jež bylo elektronickou cestou odesláno dne 2. 11. 2010, vyslovil nesouhlas se stanoviskem původního žalovaného, když v tomto podání zároveň vyslovil odlišný výklad ust. § 40a starého daňového řádu. Na toto podání reagoval původní žalovaný písemností ze dne 19. 11. 2010, v němž žalobci sdělil, že setrvává na svém původním stanovisku. Jelikož žalobce s tímto názorem původního žalovaného nesouhlasil, když v postupu původního žalovaného současně shledal faktickou nečinnost, podáním ze dne 18. 2. 2011 se žalobce obrátil na tehdejší Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“), jakožto nadřízený orgán původního žalovaného, s podnětem dle ust. § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový daňový řád“), aby ve věci nečinnosti původního žalovaného zjednal nápravu. Finanční ředitelství však v postupu původního žalovaného nečinnost neshledalo, když podnět žalobce vyhodnotilo jako neoprávněný, o čemž žalobce informovalo písemností ze dne 31. 3. 2011, č. j. 2953/11-1500-505589.

V další části žaloby žalobce uvedl, že dle jeho názoru je stanovisko původního žalovaného, jakož i finančního ředitelství, založeno na mylném výkladu ust. § 40a odst. 4 starého daňového řádu. Podle původního žalovaného je navíc na věc nutno v návaznosti na přechodná ustanovení nového daňového řádu (viz ust. § 264 odst. 1) nahlížet dle úpravy obsažené v novém daňovém řádu, který dle původního žalovaného sice obsahuje shodnou úpravu dané problematiky (viz ust. § 242 a § 243 nového daňového řádu), jaká byla obsažena ve starém daňovém řádu, nicméně tato nová úprava byla formulačně zpřesněna a projasněna.

Dle žalobce probíhající daňová řízení, jež se týkají daňových pohledávek, které současně nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, okamžikem ukončení přezkumného jednání dle ust. § 243 odst. 2 nového daňového řádu zastavují. Pokud tedy o daňové povinnosti není rozhodnuto do přezkumného jednání, v daňovém nalézacím řízení se nepokračuje, neboť daňová pohledávka je následně předmětem přezkumu v rámci insolvenčního řízení, eventuálně v incidenčním sporu vedeném před insolvenčním soudem. K ust. § 242 odst. 2 nového daňového řádu pak žalobce doplnil, že toto ustanovení upravuje daňové nedoplatky, jež svým charakterem odpovídají pohledávkám, které nemají charakter pohledávek za podstatou. Jedná se tedy o daňové přeplatky, jež vznikly nejpozději dne, který předchází den účinnosti rozhodnutí o úpadku, jež se odlišují od „zapodstatových“ vratitelných pohledávek, které vznikly až po účinnosti rozhodnutí o úpadku (viz ust. § 242 odst. 3 nového daňového řádu). Vratitelný přeplatek dle ust. § 242 odst. 2 nového daňového řádu se použije na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání. Dle žalobce tak daňový řád stanoví časovou hranici, do kdy lze vratitelné přeplatky použít na úhradu splatných daňových pohledávek, jež nemají charakter pohledávek za podstatou, když touto hranicí je

přezkoumání splatných daňových pohledávek při přezkumném jednání. Z uvedeného dle žalobce vyplývá, že o použití vratitelných přeplatků na daňové nedoplatky, jež mají charakter pohledávek za podstatou, lze rozhodnout pouze do přezkumného řízení, a nikoliv později. Dle žalobce se jedná o logickou právní úpravu, neboť zjevným záměrem zákonodárce bylo to, aby do přezkumného jednání bylo postaveno najisto, o jakých daňových pohledávkách vzniklých před rozhodnutím o úpadku bude rozhodováno v daňovém řízení, a jaké pohledávky budou podléhat přezkumu v rámci insolvenčního řízení na základě pouhé přihlášky podané do insolvenčního řízení správcem daně, aniž by původní žalovaný o daňové pohledávce již rozhodoval v daňovém nalézacím řízení. Z tohoto důvodu správce daně nemá důvod brát zpět přihlášku daňové pohledávky vzniklé před rozhodnutím o úpadku jen proto, že o daňové pohledávce do přezkumného jednání nestihnul pravomocně rozhodnout. Pokud tak však v dané věci původní žalovaný učinil, přesto jej tato skutečnost dle žalobce neopravňovala k tomu, aby odmítal rozhodnout o daňovém přeplatku. Dle žalobce původní žalovaný po přezkumném řízení pouze nemohl pokračovat v daňovém nalézacím řízení o daňové pohledávce, jež vznikla před rozhodnutím o úpadku, neboť oproti daňovému nalézacímu řízení se v rámci insolvenčního řízení prosadí přezkumné řízení. Z uvedeného dle žalobce nelze v žádném případě dovozovat, že by po přezkumném jednání nemohlo být rozhodnuto o vratitelných přeplatcích. Žalobce takový závěr vyvozuje ze skutečnosti, že nový daňový řád se o zastavení řízení zmiňuje (viz § 243 odst. 2 nového daňového řádu) pouze v souvislosti s daňovými pohledávkami státu vzniklými před rozhodnutím o úpadku, když naopak ve vztahu k vratitelnému přeplatku nový daňový řád zastavení řízení neupravuje.

Dle žalobce tomu tak stejně bylo i v případě ust. § 40a starého daňového řádu, jenž úpravu vratitelných přeplatků v insolvenčním řízení neřeší komplexně, jak se mylně domnívá původní žalovaný, když toliko řeší použití vratitelného přeplatku na daňové nedoplatky, jež nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Dle žalobce totiž ust. § 40a odst. 4 starého daňového řádu výslovně odkazuje na ust. § 64 odst. 2 téhož zákona. Z díkce ust. § 40a odst. 4 starého daňového řádu je dle žalobce navíc zřejmé, že stanovuje časový limit, a to do jejich přezkoumání při přezkumném jednání. Dle žalobce se však v rámci přezkumného jednání zkoumají toliko daňové nedoplatky, a nikoliv vratitelné přeplatky.

Závěrem žalobce uvedl, že kdyby byl správný závěr původního žalovaného, došlo by k absurdní situaci, že by nemohlo dojít k úhradě vratitelných přeplatků vzniklých před rozhodnutím o úpadku, pokud o nich správce daně nerozhodnul do přezkumného řízení, a to vše za situace, i když by dlužník neměl žádný daňový nedoplatek, resp. takový daňový nedoplatek by byl ve vztahu k přeplatkům zanedbatelný. Dle žalobce by takový závěr vedl k tomu, že pohledávka vůči státu by z formálních důvodů během insolvenčního řízení po přezkumném jednání nemohla být uhrazena a muselo by o ní být rozhodnuto až po skončení insolvenčního řízení, což by však dle žalobce odporovalo účelu insolvenčního řízení, kterým je uspořádání veškerého majetku dlužníka za účelem uspokojení jeho věřitelů. Současně by po ukončení insolvenčního řízení musela následovat likvidace dlužníka, v níž by byla řešena pohledávka z daňového přeplatku a po rozhodnutí o daňovém přeplatku by muselo být zpravidla opět zahájeno insolvenční řízení z důvodu předluženosti.

Původní žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a obsáhlé písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost.

Ve vyjádření k žalobě původní žalovaný předně namítl, že v tomto případě je sporná žalobní legitimace žalobce dle ust. § 79 odst. s. ř. s., neboť dle původního žalovaného žalobce bezvýsledně nevyčerpal procesní prostředky, které procesní předpis stanoví k ochraně proti nečinnosti správního orgánu. Dle původního žalovaného se žalobce sice domáhal dle ust. § 38 nového daňového řádu zjednání nápravy pro nečinnost, nicméně žalobce se domáhal vydání řádného rozhodnutí ve věci vrácení daňového přeplatku, čímž se tedy domáhal vydání rozhodnutí v dílčím daňovém řízení při placení daně, které je upraveno v hlavě V. nového daňového řádu, zatímco předmětnou žalobou se domáhá vydání rozhodnutí v dílčím řízení nalézacím, jež je upraveno v hlavě IV. nového daňového řádu. Z ust. § 134 odst. 3 daňového řádu totiž vyplývá, že daňové řízení se skládá z několika dílčích řízení, v jejichž rámci jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí, přičemž daňový řád rozlišuje a odděluje řízení nalézací a od řízení ve věcech placení daní. Jelikož podnět k ochraně před nečinností nebyl žalobcem podán ve věci nalézacího řízení, nýbrž pouze ve věci řízení o placení daně, není dle původního žalovaného žalobce legitimován k žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu.

Dále původní žalovaný uvedl, že bez ohledu na jeho názor o absenci legitimace žalobce, je přesvědčen, že žaloba není důvodná. Nadále setrvává na svém stanovisku ze dne 14. 10. 2010, jímž žalobci sdělil, že s ohledem na přezkumné jednání, jež se uskutečnilo dne 31. 3. 2010, kdy vytýkací řízení u daně z přidané hodnoty bylo ukončeno protokolem ze dne 29. 7. 2010 nelze řízení o stanovení daňové povinnosti vést. Žalobce s tímto závěrem původního žalovaného nesouhlasil s poukazem na ust. § 40a odst. 4 starého daňového řádu a tento svůj nesouhlas vyjádřil v podání ze dne 3. 11. 2010. Na toto podání původní žalovaný zareagoval písemností ze dne 19. 11. 2010, v níž znovu uvedl, z jakých důvodů nedošlo k vyměření nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty za příslušné měsíce, když opětovně poukázal na ust. § 40a odst. 4 starého daňového řádu.

Dle původního žalovaného totiž nelze zaměňovat pojem nadměrný odpočet a přeplatek. Dle ust. § 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, je nadměrný odpočet definován jako daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období. Dle původního žalovaného ze skutečnosti, že byl vyměřen nadměrný odpočet, automaticky nevyplývá, že by u daňového subjektu vznikl přeplatek či dokonce vratitelný přeplatek. Původní žalovaný na tomto místě poté poukázal na ust. § 154 nového daňového řádu. Pokud dle původního žalovaného není u daňového subjektu evidován žádný přeplatek, natož vratitelný přeplatek na dani z přidané hodnoty, nelze žádný přeplatek daňovému subjektu vrátit. V tomto směru původní žalovaný podotkl, že dlužník k datu 27. 1. 2010 na žádné dani neměl přeplatek, nýbrž jen nedoplatky, což detailně rozvedl.

Původní žalovaný dále uvedl, že s ohledem na navrhovaný rozsudek, kdy žalobce požaduje vyměřit daňovou povinnost u daně z přidané hodnoty, je zcela zřejmé, že žalobce pojem vratitelný přeplatek ztotožňuje s pojmem vyměření nadměrných odpočtů. Z žaloby tedy vyplývá závěr, že nalézací daňové řízení ve věci kladné daňové povinnosti ve smyslu ust. § 40a starého daňového řádu a od 1. 1. 2011 ve smyslu ust. § 243 odst. 2 nového daňového řádu se podle žalobce zastavuje, ovšem v případě nalézacího řízení ve věci záporné daňové povinnosti, tj. nadměrného odpočtu, se naopak nezastavuje. Tento závěr pokládá původní žalovaný za absurdní. V tomto ohledu pak původní žalovaný příkladmo poukázal na to, že dlužník za období od 1. 1. 2010 od 27. 1. 2010 ohledně daně z přidané hodnoty vykázal nadměrný odpočet s tím, že dlužník byl povinen podat nejpozději do 30 dnů ode dne účinnosti

rozhodnutí o úpadku daňové přiznání, což však neučinil, neboť jej za něho podal až žalobce dne 1. 7. 2010. Do této doby původní žalovaný částku požadovaného nadměrného odpočtu neznal, a proto ji nemohl vyměřit, a tudíž ji ani nemohl evidovat jako přeplatek. Pokud by snad původní žalovaný po přezkumném jednání (v současnosti) nadměrný odpočet vyměřil apředepsal, což však nesmí, přesto by tento přeplatek již nemohl použít na daňové nedoplatky, a to s poukazem na ust. § 242 odst. 2 nového daňového řádu. Toto ustanovení totiž limituje možnost použití přeplatku vzniklého na základě daňových povinností, jež vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, tak, že je lze použít pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, a to nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání. Pokud by dle původního žalovaného dlužník podal daňové přiznání včas a daňová povinnost byla následně vyměřena, tak případný přeplatek mohl být použit na úhradu daňových povinností, jež by vznikly před účinností rozhodnutí o úpadku. Jelikož však dlužník tuto povinnost nesplnil, nemohla mu být daňová povinnost vyměřena a ani předepsána, a tudíž částka nadměrného odpočtu, pokud by vedla ke vzniku přeplatku, nemohla být užita na úhradu nedoplatků dlužníka, jež měl dlužník, a které vznikly před dnem rozhodnutí o úpadku. Dle původního žalovaného navíc termín přezkumného jednání uplynul dávno před podáním tohoto daňového přiznání.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti je původní žalovaný toho názoru, že ust. § 243 odst. 2 nového daňového řádu nelze vztahovat pouze na nalézací řízení ve věci kladné daňové povinnosti, neboť nalézací řízení, jež by vedlo ke vzniku záporné daňové povinnosti, by naopak tímto ustanovením nebylo limitováno. Vzhledem k tomu, že nadměrný odpočet je rozdíl daňové povinnosti na výstupu a odpočtu daně, tj. daně na vstupu, tak za situace, kdy správce daně musí prověřit oprávněnost výše nadměrného odpočtu, není dle původního žalovaného možné, aby možnost prověření daňové povinnosti na výstupu byla limitována ukončením přezkumného řízení, když naopak možnost prověřit daň na vstupu by nebyla omezena. Z tohoto důvodu po ukončení přezkumného jednání správce daně nemůže vést nalézací vztahující se k dani na výstupu, protože tedy nemůže vést ani nalézací řízení vedoucí k vyměření nadměrného odpočtu, a proto bez prověření daně na výstupu nelze vést nalézací řízení ve věci stanovení daňové povinnosti za období od 1. 1. 2010 do 27. 1. 2010.

Dle původního žalovaného byla obdobná situace i u daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za říjen, listopad a prosinec 2009, jakož i u daňového přiznání k silniční dani za rok 2009, neboť k včasnému vyměření před ukončením přezkumného jednání nedošlo v důsledku nekonání dlužníka, a nikoliv nečinností původního žalovaného.

V návaznosti na právě uvedené pak původní žalovaný podotkl, že žalobce nesouhlasil ani s jeho vyjádřením ze dne 19. 11. 2010, v důsledku čehož následně směřoval k finančnímu ředitelství podnět dle ust. § 38 nového daňového řádu ze dne 8. 2. 2011, aby zjednálo nápravu z důvodu údajné nečinnosti původního žalovaného ve věci vrácení daňového přeplatku, aby původní žalovaný v této věci vydal řádné rozhodnutí. Původní žalovaný na základě tohoto podnětu vypracoval v předkládací zprávě ze dne 7. 3. 2011 stanovisko, na němž původní žalovaný nadále setrvává, a proto na něho v plném rozsahu odkazuje. K tomuto původní žalovaný ještě doplnil, že jeho stanovisko je rovněž v souladu s vyjádřením finančního ředitelství ze dne 31. 1. 2011, z něhož odcitoval podstatnou část s tím, že podporuje jeho závěr o tom, že žaloba je nedůvodná a že by měla být zamítnuta.

Před vlastním meritorním projednání žaloby se soud zabýval tím, zda žalobci svědčí žalobní legitimace a jsou tedy splněny podmínky řízení, když původní žalovaný v tomto směru namítl, že tomu tak není, neboť žalobce dle jeho přesvědčení bezvýsledně nevyčerpal procesní prostředky v daňovém řízení na ochranu proti nečinnosti. Po zevrubném prostudování správního spisu soud uvádí, že se s tímto dílčím závěrem původního žalovaného ohledně absence žalobní legitimace žalobce neztotožnil, když oproti původnímu žalovanému zastává názor, že žalobcův podnět ze dne 8. 2. 2011 vůči Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem k ochraně před nečinností původního žalovaného učiněný ve smyslu ust. § 38 nového daňového řádu má relevanci i pro předmětné řízení. Při učinění tohoto závěru soud vycházel ze skutečnosti, že žalobce v tomto podnětu argumentoval shodně jako v předmětné žalobě, když požadoval, aby správcem daně avizované nadměrné odpočty u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009, listopad 2009, prosinec 2009, jakož i za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 27. 1. 2010 byly již poukázány na žalobcův účet s tím, že původní žalovaný dle žalobce si chybně vykládá ust. § 40 odst. 4 starého daňového řádu a chybně z něj dovozuje, že po přezkumném řízení uskutečněném dne 31. 3. 2010 se řízení o stanovení daňové povinnosti bez dalšího ex lege přerušuje. Z právě uvedeného je zřejmé, že žalobce se podnětem ze dne 8. 2. 2011 v daňovém řízení domáhal ochrany před nečinností původního žalovaného u jeho tehdy nadřízeného daňového orgánu, přičemž identickou podstatu této nečinnosti pak namítá v předmětném soudním řízení, neboť u nadřízeného daňového orgánu se nedomohl nápravy, když tento daňový orgán zaujal k věci stejné procesní stanovisko jako původní žalovaný. Skutečností tak je, že žalobci v daném řízení svědčila aktivní legitimace.

O žalobě pak soud v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona s. ř. s. rozhodl bez jednání, neboť právní zástupce žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a původní žalovaný nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovým projednáním věci, a proto se má za to, že souhlas udělil, když byl o uvedeném následku ve výzvě soudu výslovně poučen.

Žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu ve smyslu ust. § 79 odst. 1 s. ř. s. se po bezvýsledném vyčerpání prostředků k nápravě nečinnosti ve správním řízení lze domáhat, aby v případě nečinnosti správního orgánu soud uložil příslušnému nečinnému správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. Žalovaným je podle odst. 2 téhož ustanovení ten správní orgán, jenž má podle žalobního tvrzení povinnost rozhodnutí vydat. Podle ust. § 81 odst. 1 s. ř. s. soud o této žalobě rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí.

Z právě uvedeného vyplývá, že se v tomto řízení vedeném podle části třetí hlavy druhé dílu druhého s. ř. s. nelze domáhat uložení povinnosti vydat jakékoliv rozhodnutí či osvědčení, nýbrž jen těch rozhodnutí a osvědčení, která lze považovat za správní akty jako výsledky činnosti správních orgánů při výkonu veřejné správy. Zcela základním předpokladem pro uložení povinnosti správního orgánu vydat rozhodnutí či osvědčení je tedy skutečnost, že správní orgán je nečinný při vydání takových rozhodnutí nebo osvědčení, která je správní orgán oprávněn vydat ve věci samé, tj. musí se jednat o materiální správní akt upravující hmotněprávní postavení účastníků správního řízení. Dále je třeba mít na paměti, že v řízení o žalobě proti nečinnosti správního orgánu je soud oprávněn zkoumat pouze to, zda v příslušné věci samé došlo ve stanovené lhůtě k vydání rozhodnutí nebo jestli vůbec takové rozhodnutí mělo být vydáno. To jinými slovy znamená, že soud není oprávněn posuzovat

formální náležitosti již vydaných rozhodnutí a rovněž je vyloučeno, aby soud posuzoval, zda-li měl správní orgán svým rozhodnutím či osvědčením žalobci vyhovět.

V daném případě mezi účastníky nebylo žádného sporu ohledně skutkových okolností daného případu, které jsou ostatně náležitě zachyceny ve správním spise, který byl soudu předložen původním žalovaným. Soud tak vycházel ze skutečnosti, že usnesením zdejšího insolvenčního soudu dne 27. 1. 2010, č.j. KSUL 43 IN 4068/2009, byl zjištěn úpadek společnosti BusMat plus, s. r. o., s účinky od 28. 1. 2010, s tím, že dne 31. 3. 2010 byl na majetek této společnosti prohlášen konkurz s právními účinky od 1. 4. 2010 a toto řízení ke dni vydání tohoto rozsudku není dosud skončeno. Přezkumné jednání přihlášených pohledávek se uskutečnilo u insolvenčního soudu dne 31. 3. 2010. Dále soud vycházel ze skutečnosti, že dlužník daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíce říjen, listopad a prosinec 2009, v nichž vykázal nadměrné odpočty ve výši 243.906,-Kč, dále ve výši 153.309,-Kč a ve výši 156.837,-Kč, sice podal, nicméně ve všech případech původní žalovaný s dlužníkem zahájil vytýkáací řízení, a to vydáním tří výzev k odstranění pochybností ve vztahu ke třem výše specifikovaným zdaňovacím obdobím. Vzhledem k tomu, že dlužník ani v jednom případě na tyto výzvy původního žalovaného nereagoval, původní žalovaný proto sepsal zprávy o výsledcích vytýkáacího řízení, v nichž ve všech třech případech shodně konstatoval, že jednotlivé odpočty daně z přidané hodnoty neuznává, a to ve výši 451.898,-Kč, dále ve výši 319.828,-Kč a ve výši 322.109,-Kč. Zprávy o výsledcích vytýkáacího řízení byly následně doručeny jednak dlužníkovi (dne 27. 3. 2010 popř. dne 12. 4. 2010), a jednak i žalobci (dne 6. 4. 2010). Vedle toho soud vycházel ze skutečnosti, že daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za období od 1. 1. 2010 do 27. 1. 2010 v intencích ust. § 40b odst. 1 starého daňového řádu již podával žalobce, v němž opět vykázal nadměrný odpočet ve výši 28.757,-Kč, a to dne 2. 7. 2010 a tedy více než tři měsíce po přezkumném jednání insolvenčního soudu, které se uskutečnilo dne 31. 3. 2010, jak již soud poznamenal shora.

Na tomto místě krajský soud podotýká, že v předmětné věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 4. 6. 2014, č.j. 15 A 52/2011 – 29, jímž žalobu pro nedůvodnost zamítl s odůvodněním, že nezbytným předpokladem pro vrácení uplatněných nadměrných odpočtů je pravomocné vyměření daně finančním úřadem, k čemuž nedošlo z legitimních důvodů, neboť po přezkumném jednání dne 31. 3. 2010 je vyměřovací řízení zastaveno podle ust. § 40a odst. 4 starého daňového řádu a od 1. 1. 2011 podle ust. § 243 odst. 2 nového daňového řádu, ve spojení s přechodným ust. § 264 odst. 1 nového daňového řádu. Finanční úřad proto není nepřipustně nečinný, protože pro nastalou procesní situaci nemůže pokračovat v dosud neskončených vyměřovaných řízeních.

Ke kasační stížnosti žalobce ovšem Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 6. 2015, č.j. 3 Afs 134/2014 – 37, zrušil dotýčný rozsudek krajského soudu ze dne 4. 6. 2014 a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť oproti krajskému soudu dospěl k závěru, že správce daně byl povinen rozhodnout o vyměření daně žalobce (úpadce) a tím rozhodnout o existenci či neexistenci daňového přeplatku v důsledku nadměrného odpočtu; konání přezkumného jednání v rámci insolvenčního řízení o úpadci na zahájené vytýkáací řízení nemělo žádný vliv.

V právě citovaném zrušujícím rozsudku ze dne 24. 6. 2015 Nejvyšší správní soud vyslovil, že v případě žalobce správce daně vytýkáací řízení zahájil a neskončil jej, neboť měl za to, že tomu brání shora uvedená úprava obsažená v ust. § 40a odstavce 4 starého daňového

řádu. Výklad učiněný správcem daně však není správný. Jak stanovil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 64/2011 – 55, který je dostupný na www.nssoud.cz, ust. § 40a odstavce 4 starého daňového řádu nejenže nebrání pokračování ve vyměřovacím řízení (a ani rozhodnutí v něm), neboť i po účinnosti rozhodnutí o zahájení insolvenčního řízení lze v daňovém řízení pokračovat (§ 40b odst. 2 starého daňového řádu), ale vyměřovacího řízení se vůbec nedotýká. Ustanovení brání pouze řízení podle ust. § 64 odst. 2 starého daňového řádu, a to v tom smyslu, že proceduru započtení podle ust. § 64 odst. 2 starého daňového řádu nelze po stanovenou dobu (tedy od přezkumného jednání do vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí) použít. První věta ust. § 40a odst. 4 starého daňového řádu obsahuje hmotněprávní ustanovení, že vratitelný přeplatek je majetkovou hodnotou, jež má být vypořádána v insolvenčním řízení (tj. má sloužit k uspokojení věřitelů). Druhá věta omezuje zvýhodňující postavení správce daně, který podle ust. § 64 odst. 2 starého daňového řádu do konání přezkumného jednání přeplatek na dani vrátí pouze za předpokladu (stručně řečeno) neexistence jiné své pohledávky za úpadcem, na kterou ji jinak přednostně započte; po přezkumném jednání již „zápočet“ nelze ze strany správce daně provést a přeplatek je nutno vyplatit do majetkové podstaty.

Dále Nejvyšší správní soud ve výše citovaném zrušujícím rozsudku ze dne 24. 6. 2015 vyslovil, že od 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost nový daňový řád dopadající i na zahájená řízení. Nový daňový řád vztah mezi insolvenčním řízením a daňovým řízením definuje poněkud odlišně, když v ust. § 243 odstavce 2 stanoví, že ukončením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje. Daňové řízení je podle ust. § 134 odstavce 3 nového daňového řádu, rozděleno na dílčí řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí; nalézací řízení je jedno z těchto dílčích řízení. Vytýkácí řízení podle zákona o správě daní a poplatků je nahrazeno tzv. postupem k odstranění pochybností podle ust. § 89 nového daňového řádu, který je realizován v rámci nalézacího řízení (§ 135 a násl. daňového řádu). Stejně jako vyměřovací řízení podle dosavadního starého daňového řádu, i nalézací řízení podle nového daňového řádu končí vyměřením daně, tedy autoritativním stvrzením výše daně popř. výše přeplatku na dani (v tomto posuzovaném případě nadměrného odpočtu). Z důvodové zprávy k ust. § 243 odst. 2 nového daňového řádu vyplývá, že přijatá „úprava (...) vychází z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví efektivní. Po přihlášení nepravomocné pohledávky totiž s velkou pravděpodobností dojde k jejímu účinnému popření, přičemž v případě popření pohledávky z více než padesáti procent může insolvenční soud podle § 178 insolvenčního zákona uložit správci daně příslušnou peněžitou sankci. Insolvenční správce či daňový subjekt (dlužník) má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu“. Zastavení nalézacího řízení se proto zjevně týká pouze nalézacích řízení o pohledávkách správce daně za úpadcem, nikoliv nalézacího řízení o pohledávkách úpadce za státem (správcem daně), jak je tomu v posuzovaném případě, kdy insolvenční správce (a ve zdaňovacím období předcházejícím zjištění úpadku plátce daně) tvrdí nadměrný odpočet. Tuto pohledávku úpadce za státem lze zjistit (co do její existence a výše) pouze v daňovém nalézacím řízení [srov. např. shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2009, č. j. 9 Afs 94/2008 – 52, dále např. usnesení Nejvyššího soudu, ze dne 28. 2. 2008, sp. zn. 29 Cdo 660/08, podle kterého „započtení úpadcova daňového přeplatku na jeho daňové nedoplatky za trvání konkursu je nepřípustné, jelikož nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem (státem,

reprezentovaným správcem daně) a pohledávky úpadce jsou součástí majetku jeho konkursní podstaty. Za této situace nemůže být nárok na vrácení přeplatku na dani takovým „zápočtem“ konzumován a je nutno se jej domáhat předepsaným postupem vůči správci daně“]. Výklad, podle něhož po přezkumném jednání v rámci insolvenčního řízení úpadce je zastaveno nalézací řízení rovněž o pohledávkách úpadce za státem, by vedl k tomu, že insolvenční správce by neměl žádný nástroj ke zjištění, zda tato – dosud sporná – pohledávka existuje a v jaké výši. Hmotněprávní posouzení případného přeplatku v důsledku nadměrného odpočtu jako majetku úpadce, který spadá do majetkové podstaty, totiž vstupem nového daňového řádu v účinnost žádné změny nedoznalo, neboť podle ust. § 242 odstavec 2 nového daňového řádu platí, že *pro potřeby insolvenčního řízení je za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek s tím, že přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání*. Tomu odpovídá ust. § 206 odst. 1 písm. h) zákona č. 182/2006 Sb., v platném znění, (dále jen „insolvenční zákon“), podle kterého *majetkovou podstatu tvoří dlužníkovy peněžité i nepeněžité pohledávky, včetně pohledávek podmíněných a pohledávek, které dosud nejsou splatné*, a slouží k upokojení věřitelů podle podmínek insolvenčního zákona. Postup v případě pohledávek úpadce za ostatními soukromoprávními dlužníky řeší ust. § 264 odst. 1 insolvenčního zákona tak, že v přerušených soudních řízeních, v nichž úpadce vystupuje jako žalobce nebo jiný navrhovatel, lze pokračovat na návrh insolvenčního správce. Ohledně sporných soukromoprávních pohledávek tak zákon dává insolvenčnímu správci možnost, jak tyto zjistit a případně použít pro uspokojení všech věřitelů. Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 48/06 ze dne 9. 12. 2008 dovodil že, „[v]lastnické právo jako právo základní je chráněno čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Podle věty první a druhé prvního odstavce uvedeného článku Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedené ústavní normy nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, reprezentovaného v daňových věcech správcem daně, která by v případě prohlášení konkursu vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení oproti ostatním konkursním věřitelům“. Přesně k tomu by ovšem vedl opačný výklad, tedy že konáním přezkumného jednání se zastavují všechna daňová nalézací řízení, ať jsou jejich předmětem daňové pohledávky státu, tak pohledávky úpadce za státem, neboť zastavení nalézacího řízení není vázáno na skončení insolvenčního řízení a pohledávky úpadce za státem by tak nemohly být nikdy zjištěny.

Nejvyšší správní soud ve výše citovaném zrušujícím rozsudku ze dne 24. 6. 2015 uzavřel, že nalézací řízení se podle ust. § 243 odst. 2 nového 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 vázících se k době před rozhodnutím o úpadku. Je-li však v tomto nalézacím řízení zjištěn místo tvrzeného přeplatku nedoplatek, správce daně (deklaratorním) rozhodnutím podle ust. § 243 odst. 2 nového daňového řádu řízení zastaví, neboť v takovém případě, tedy při zjištění daňového nedoplatku po skončení přezkumného jednání, již účinky předvídané v citovaném ust. § 243 odst. 2 nového daňového řádu nastávají. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 163/2005 – 31 z 31. 10. 2006 dovodil, že „[t]vrdí-li stěžovatel, že mu vznikl nadměrný odpočet, o kterém v rozporu s § 105 zákona o DPH za použití § 32 odst. 1 a § 64 daňového řádu nebylo rozhodnuto, může se domáhat svých práv zejména žalobou podle § 79 a násl. s. ř. s., nikoliv

však návrhem na vydání platebního rozkazu“. Žalobce tedy správně postupoval tak, že se uvedeným způsobem svých práv domáhal, neboť nemá jinou možnost, jak zjistit, zda zde přeplatek na dani za předmětná zdaňovací období je či není.

Na tomto místě krajský soud podotýká, že v novém soudním řízení správním je zdejší krajský soud podle ust. § 110 odst. 4 s. ř. s. bez dalšího vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu v jeho zrušujícím rozsudku ze dne 24. 6. 2015.

Respektujíc výše nastíněný závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že správce daně byl povinen rozhodnout o vyměření daně žalobce (úpadce) a tím rozhodnout o existenci či neexistenci daňového přeplatku v důsledku nadměrného odpočtu, krajskému soudu nezbylo nic jiného než žalobu vyhodnotit jako důvodnou, když na žalované straně je dána nepřipustná nečinnost ve smyslu ust. § 79 odst. 1 s. ř. s. Proto s ohledem na shora uvedené skutečnosti předmětné žalobě vyhověl a podle ust. § 81 odst. 2 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. žalovanému uložil, aby obchodní společnosti BusMat plus, s. r. o., v konkurzu, vyměřil daňovou povinnost u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009, listopad 2009, prosinec 2009, jakož i za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 27. 1. 2010, a to do šedesáti dnů od právní moci rozsudku. Soudem stanovená šedesátidenní lhůta pro vyměření daňové povinnosti je lhůtou přiměřenou, když koresponduje lhůtám, které předvídá nový daňový řád.

Jelikož žalobce měl ve věci plný úspěch, soud proto podle ust. § 60 odst. 1 věty první a ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad II. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě ve výši 9.922,-Kč. Tato částka se skládá z částky z částky 4.200,- Kč za 2 úkony právní služby právního zástupce žalobce Mgr. Martina Koláře po 2.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění do 31. 12. 2012 [převzetí a příprava zastoupení - § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby - § 11 odst. 1 písm. d)]; z částky 3.100,-Kč za 1 úkon právní služby po 3.100,-Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1. 1. 2013 [podání kasační stížnosti - § 11 odst. 1 písm. d)]; z částky 900,- Kč za 3 s tím související režijní paušály po 300,- Kč podle ust. § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1. 9. 2006 a z částky 1.722,-Kč odpovídající 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z odměny za zastupování a náhrad, jež byly vyjmenovány. V rámci dalšího řízení před krajským soudem po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2015 právní zástupce žalobce neučinil žádný úkon, a proto žalobci za toto stádium řízení náhrada nákladů řízení nepřísluší.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Ústí nad Labem dne 5. srpna 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová