



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašiny a soudců JUDr. Zory Šmolkové a Mgr. Radovana Havelce ve věci žalobce: **Aleš Klaudy**, insolvenční správce, se sídlem v Děčíně, Masarykovo nám. 191/18, úpadce BusMat plus, s. r. o., v konkurzu, se sídlem Zeměchy 111, zastoupeného Mgr. Martinem Kolářem, advokátem se sídlem v Děčíně IV – Podmokly, Na Vinici 1227/32, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 6. 2014, č. j. 15 A 52/2011 - 29,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. června 2014, č. j. 15 A 52/2011 - 29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou na ochranu proti nečinnosti Finančního úřadu v Lounech [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Finanční úřad pro Ústecký kraj, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 79 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.)] domáhal uložení povinnosti finančnímu úřadu vyměřit úpadci BusMat plus, s. r. o., v konkurzu (dále jen „úpadce“) daňovou povinnost u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009, listopad 2009, prosinec 2009, a za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 27. 1. 2010, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Úpadce podal dne 24. 11. 2009 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009, v němž vykázal nadměrný odpočet daně ve výši 243.906 Kč, dne 23. 12. 2009 podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období

listopad 2009, v němž vykázal nadměrný odpočet daně ve výši 153.309 Kč, dne 26. 1. 2010 podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009, v němž vykázal nadměrný odpočet daně ve výši 156.837 Kč a dne 2. 7. 2010 podal žalobce za úpadce daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 27. 1. 2010, v němž vykázal nadměrný odpočet daně ve výši 28.757 Kč. Dne 27. 1. 2010 byl Krajským soudem v Ústí nad Labem zjištěn úpadek a dne 31. 3. 2010 byla na majetek úpadce prohlášen konkurz; téhož dne proběhlo přezkumné jednání. Dne 29. 7. 2010 předložil žalobce k výzvě finančního úřadu v rámci vytykácího řízení u ústního jednání požadované podklady a finanční úřad nárok žalobce na výše specifikované nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty uznal s tím, že jim odpovídající částka bude dlužníkovi poukázána na jeho bankovní účet. O jednání byl sepsán protokol. K vyměření daně však nedošlo a finanční úřad nadměrné odpočty žalobci nevyplatil, a to ani na žádost žalobce ze dne 11. 10. 2010 s poukazem na zastavení řízení podle ustanovení § 40a odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Žalobce dne 18. 2. 2011 podal Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“), podnět podle ustanovení § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), aby ve věci nečinnosti původního žalovaného zjednal nápravu. Finanční ředitelství však v postupu finančního úřadu nečinnost neshledalo, když podnět žalobce vyhodnotilo jako neoprávněný, o čemž žalobce informovalo dne 31. 3. 2011.

Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) žalobu zamítl. Uvedl, 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 ustanovení § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a od 1. 1. 2011 podle ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, ve spojení s přechodným ustanovením § 264 odst. 1 daňového řádu. Finanční úřad proto není nepřipustně nečinný, protože pro nastalou procesní situaci nemůže pokračovat v dosud neskončených vyměřovaných řízeních. Žaloba je tak nedůvodná.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 40a zákona o správě daní a poplatků a ustanovení § 242 a § 243 daňového řádu, když dovodil, že se na základě těchto ustanovení zastavují veškerá daňová nalézací řízení a tudíž nelze ani vyměřit daň. Stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 64/2011 - 55, ze kterého vyplývá, že přezkumným jednáním se správci daně pouze uzavírá prostor pro provedení zápočtu podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ale nic nebrání rozhodnutí o vzniku přeplatku na dani a jeho vyplacení do podstaty k uspokojení věřitelů.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a odkázal na své vyjádření k žalobě. Vzhledem k tomu, že žalobce, resp. úpadce, nemá žádný přeplatek, natož pak vratitelný přeplatek na dani, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 64/2011 - 55 na žalobcovu situaci nedopadá. Žalovaný dále poukázal na to, že žalobce uplatnil duplicitně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z týchž přijatých dokladů, jako u daňových přiznání za měsíce říjen, listopad a prosinec 2009 a 1. –

pokračování

27. 1. 2010, rovněž za období říjen, listopad a prosinec 2012 a leden 2013, přičemž odvolací řízení proti platebním výměrům dosud neskončila.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích uplatněných kasačních důvodů a v rozsahu podle ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., a dospěl poté k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Žalobou proti nečinnosti podle § 79 odst. 1 s. ř. s. se může ten, kdo bezvysledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k ochraně proti nečinnosti správního orgánu, domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. Ochrana proti nečinnosti se ve správním soudnictví poskytne, pokud správní orgán nevydal rozhodnutí, přestože tak byl povinen učinit.

Mezi účastníky nebyl sporný skutkový stav, Nejvyšší správní soud proto při posouzení věci vycházel z výše popsaného.

Spornou je zde právní otázka, zda je správce daně povinen rozhodnout o vyměření daně (a o vzniku vratitelného přeplatku v důsledku nadměrného odpočtu) poté, co v insolvenčním řízení o plátcí daně proběhlo přezkumné jednání, když skutečnosti zakládající daňovou povinnost (a rozhodné pro případný vznik daňového přeplatku) nastaly nejpozději dnem předcházejícím rozhodnutí o úpadku.

Dopad insolvenčního řízení na daňové řízení řešil zákon o správě daní a poplatků v § 40a a § 40b; od 1. 1. 2011 je tato problematika upravena v § 242 - § 245 daňového řádu.

Podle § 40a odstavce 4, zákona o správě daní a poplatků (podtržením text v citacích zákona zvýraznil Nejvyšší správní soud), *pro potřeby úpadku je za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek podle § 64 odst. 2, přičemž postup pro zjištění vratitelnosti přeplatku vzniklého na základě skutečností, které nastaly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, se uplatní pro nedoplatky uvedené v odstavci 1 písm. b) a c) nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání. Po přezkumném jednání se řízení o stanovení této daňové povinnosti zastavuje až do vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí. Postup pro zjištění vratitelnosti přeplatku vzniklého na základě skutečností, které nastaly v době od účinnosti rozhodnutí o úpadku, se uplatní pro nedoplatky uvedené v odstavci 1 písm. a).*

Podle ustanovení § 40b odstavec 3 zákona o správě daní a poplatků, *po účinnosti rozhodnutí o zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit a v něm pokračovat. Daňovou exekuci lze nařídit, nelze ji však provést.*

Ustanovení § 64 v odstavci 1) zákona o správě daní a poplatků, pod nadpisem *přeplatky a úrok* stanoví, že částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně je daňovým přeplatkem.

Podle ustanovení § 64 odstavec 2 zákona o správě daní a poplatků, *přeplatek se použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo, není-li takového nedoplatku, jako*

záloha na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. Daňový přeplatek se použije i na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, požádá-li o to tento správce daně tak, aby tento požadavek došel správci daně, u něhož je evidován daňový přeplatek, ještě před jeho vrácením, nejpozději však do dne lhůty nároku na jeho vrácení. K požadavku se připojí vykonatelný výkaz nedoplatků, které mají být přeplatkem uhrazeny; pokud bude požadavek uplatněn prostřednictvím propojených automatizovaných daňových informačních systémů, stačí předložit vykonatelný výkaz nedoplatků dodatečně do deseti dnů od uplatnění požadavku na úhradu nedoplatků. Požadavku nelze vyhovět, neexistuje-li v době jeho uplatnění vratitelný přeplatek. Úhrada daňových nedoplatků evidovaných u správce daně, u něhož je evidován i daňový přeplatek, má přednost. O převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně se daňový dlužník vyrozumí. Za den úhrady tohoto nedoplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku.

Podle § 243 daňového řádu, odstavce 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.*

Podle odstavce 2 téhož ustanovení, ukončením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabyvá právní moci.

Podle § 264 odstavec 1 daňového řádu, *řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*

Úpadce a následně stěžovatel podali přiznání k dani z přidané hodnoty, na jejichž základě uplatnili nadměrný odpočet daně, za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Podáním daňového přiznání bylo podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zahájeno vyměřovací řízení. Pokud by v důsledku nadměrného odpočtu vznikl plátcí daně přeplatek (§ 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) a pokud by byly splněny podmínky pro jeho vrácení (tzv. vratitelný přeplatek, podmínky stanoví shora citovaný § 64 zákona o správě daní a poplatků), vznikne plátcí daně pohledávka vůči státnímu rozpočtu. Samotné uplatnění nadměrného odpočtu v daňovém přiznání ještě pohledávku plátce daně nezakládá, k jejímu vzniku je zapotřebí ověření ze strany správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 26. 5. 2009, č. j. 9 Afs 94/2008 – 52, podle kterého „[k] dispozici s nadměrným odpočtem, respektive s finančními prostředky představujícími pohledávku daňového subjektu vůči státnímu rozpočtu, nepostačí pouhé uplatnění nadměrného odpočtu v příslušném přiznání k dani. Dispozici s těmito finančními prostředky je nutno odvíjet od autoritativního stvrzení jejich výše, tj. vyměření nadměrného odpočtu za určité zdaňovací období“). Autoritativní stvrzení výše nadměrného odpočtu se podle § 46 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků děje buď rozhodnutím (platebním výměrem) nebo v případě, kdy se správcem daně vyměřená daň (vyměřený nadměrný odpočet) neodchyluje od daně uvedené plátcem daně v daňovém přiznání a nepožádá-li plátce daně o rozhodnutí, pak konkludentně (§ 46 odstavec 5 zákona, *neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat*

pokračování

daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období). V případě pochybností o správnosti tvrzení v daňovém řízení zahájí správce daně podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tzv. vytykáací řízení, které končí právě vyměření daně podle § 46 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků; v tomto je vyloučen postup podle shora uvedeného odstavce 5 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 – 57).

V případě žalobce správce daně vytykáací řízení zahájil a neskončil jej, neboť měl za to, že tomu brání shora uvedená úprava obsažená v § 40a odstavce 4 zákona o správě daní a poplatků. 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, § 40a odstavce 4 zákona o správě daní a poplatků 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 zákona o správě daní a poplatků), ale vyměřovacího řízení se vůbec nedotýká. Ustanovení brání pouze řízení podle ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a to v tom smyslu, že proceduru započtení podle ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nelze po stanovenou dobu (tedy od přezkumného jednání do vydání rozhodnutí, jímž se insolvenční řízení končí) použít. První věta § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků 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 § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků 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.

Ze shora uvedeného vyplývá, 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 vytykáací řízení nemělo žádný vliv.

Od 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost daňový řád dopadající i na zahájená řízení (podle § 264 odstavce 1 daňového řádu, *[r]ízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejblíží*). Daňový řád vztah mezi insolvenčním řízením a daňovým řízením definuje poněkud odlišně, když v ustanovení § 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 § 134 odstavce 3 daňového řádu, rozděleno na dílčí řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí; nalézací řízení je jedno z těchto dílčích řízení. Konkrétně § 134 odstavce 3 daňového řádu stanoví, že *dílčím řízením se pro účely tohoto zákona rozumí řízení a) nalézací, 1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně, 2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, 3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2; b) při placení daní 1. o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, 2. o zajištění daně, 3. exekuční, 4. o řádném opravném*

prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 až 3; c) o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení. Vytýkácí řízení podle zákona o správě daní a poplatků je nahrazeno tzv. postupem k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, který je realizován v rámci nalézacího řízení (§ 135 a násl. daňového řádu). Stejně jako vyměřovací řízení podle dosavadního zákona o správě daní a poplatků, i nalézací řízení podle 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 § 243 odst. 2 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 z 26. 5. 2009, č. j. 9 Afs 94/2008 – 52, dále např. usnesení Nejvyššího soudu ČR, z 28. 2. 2008, sp. zn. 29 Cdo 660/08, podle kterého „započtení úpadcova daňového přeplatku na jeho daňové nedoplatky za trvání konkursu je nepřipustné, 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 daňového řádu v účinnost žádné změny nedoznalo, neboť podle § 242 odstavec 2, 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 ustanovení § 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.*

pokračování

Postup v případě pohledávek úpadce za ostatními soukromoprávními dlužníky řeší § 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.

Ze shora uvedeného vyplývá, že nalézací řízení se podle § 243 odst. 2 daňového řádu zastavuje ukončením přezkumného jednání jen tehdy, není-li předmětem tohoto řízení plátcem daně tvrzený přeplatek na dani, jenž má svůj původ ve skutečnostech vážících se k době před rozhodnutím o úpadku. Je-li však v tomto nalézacím řízení zjištěn místo tvrzeného přeplatku nedoplatek, správce daně (deklaratorním) rozhodnutím podle § 243 odst. 2 daňového řádu řízení zastaví, neboť v takovém případě, tedy při zjištění daňového nedoplatku po skončení přezkumného jednání, již účinky předvídané v citovaném ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu nastávají.

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“.* Stěžovatel 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.

Krajský soud v Ústí nad Labem ustanovení § 40a odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a § 243 odst. 2 daňového řádu nesprávně vyložil, Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Vněm je soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem výše uvedeným.

V novém rozhodnutí krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne, také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 24. června 2015

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu