



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce **JUDr. V. M.**, advokáta, správce konkursní podstaty úpadce T., a. s., v likvidaci, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2006, č. j. 12377/06-1500, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí na Labem – pobočky v Liberci ze dne 30. 3. 2007, č. j. 59 Ca 96/2006 - 19,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí na Labem – pobočky v Liberci ze dne 30. 3. 2007, č. j. 59 Ca 96/2006 - 19, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 2. 8. 2006, č. j. 12377/06-1500, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Semilech o přeplatku ze dne 5. 1. 2006, č. j. 507/06/258920/7603. Tímto rozhodnutím správce daně podle § 64 odst. 4 daňového řádu a § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zamítl žalobcovu žádost podanou dne 4. 11. 2005 o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty – nadměrného odpočtu vyměřeného ve výši 147 Kč platebním výměrem ze dne 13. 10. 2005, č. j. 41229/05/258920/7603. V rozhodnutí o zamítnutí odvolání žalovaný uvedl, že vyměřený nadměrný odpočet správce daně použil podle § 59 odst. 5 daňového řádu na částečnou úhradu nejstaršího nedoplatku na dani z přidané hodnoty, kterým byla daň za 2. čtvrtletí roku 2005. O této skutečnosti vyrozuměl i žalobce. Jeho žádost o vrácení přeplatku pak správně zamítl podle § 64 odst. 4 daňového řádu, neboť ani po šedesáti dnech od podání žádosti nevznikl vratitelný přeplatek. Žalovaný dále konstatoval, že nepřípustnost vrácení nadměrných odpočtů po prohlášení konkursu v případě, kdy na osobním daňovém účtu úpadce existují nedoplatky, stanoví i § 105 zákona

o dani z přidané hodnoty. K žalobcovu poukazu na nález Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. III. ÚS 544/04 (správně „I. ÚS 544/02“) uvedl, že nález se zabýval nejen aplikací jiného právního předpisu (zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty), ale zejména převodem přeplatku (nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty) na úhradu nedoplatku na jiné dani (na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti). V projednávaném případě však správce daně postupoval podle § 59 odst. 5 daňového řádu a použil tak platbu v rámci jedné daně (jednoho druhu příjmu).

V žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobce namítl, že počínání žalovaného představuje nezákonné započtení na jeho pohledávku vzniklou před prohlášením konkursu, v očividném rozporu s kogentním ustanovením § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání. Žalovaný též nerespektoval již známé nálezy ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, a ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04.

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozsudkem ze dne 30. 3. 2007 zrušil rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně prvního stupně. Uvedl, že v daném případě šlo o výklad ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) a § 32 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání, § 40 odst. 11, § 59 odst. 3 písm. e) a § 64 odst. 2, 4 daňového řádu a § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Při pohledu na problematiku vzájemného vztahu těchto ustanovení vycházel z právního názoru opakovaně vyjádřeného Ústavním soudem (nález ze dne 23. 2. 2006, sp. zn. III. ÚS 208/05; shodně též nálezy ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, a ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04), podle něhož ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřipustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Jako takové má proto v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ustanoveních § 37a zákona č. 588/1992 Sb. a § 40 odst. 11, § 59 a § 64 daňového řádu. Souzená věc byla skutkově i právně téměř shodná. Odlišnost bylo možno nalézt v oblasti právní, když žalovaným bylo rozhodováno podle § 64 odst. 2 daňového řádu a § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Nová úprava vracení nadměrného odpočtu je však opět pouze úpravou obecnou, před kterou má úprava speciální, obsažená v § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, přednost. Navíc § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty odůvodňuje nevrácení vyměřeného nadměrného odpočtu, neodůvodňuje však převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně. Takový výrok lze opřít výlučně o § 64 odst. 2 daňového řádu, který s ohledem na zmíněné ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání po prohlášení konkursu aplikovat nelze.

Proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též stěžovatel) včas kasační stížnost. Namítl, že ustanovení § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je zcela jednoznačné a přesně stanoví postup správce daně, takže nedává žádný prostor pro výklad opírající se o právní názory vyslovené Ústavním soudem, které vychází z předchozí právní úpravy. Právní názor na vztah § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání k § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty však prozatím Ústavním soudem vysloven nebyl. Žalovaný nemohl při vracení nadměrného odpočtu postupovat jinak, než mu ukládá zákon. Dokud nedojde ke zrušení uvedeného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty Ústavním soudem, není žalovaný oprávněn posuzovat ústavnost daňových zákonů.

Dále uvedl, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Jestliže totiž soud konstatoval, že § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty neodůvodňuje převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně, přičemž takový výrok

lze opřít pouze o po prohlášení konkursu neaplikovatelný § 64 odst. 2 daňového řádu, opřel své rozhodnutí o neexistující důvod, neboť v daném případě k převedení nadměrného odpočtu na nedoplatek na jiné dani nedošlo.

Z uvedených důvodů navrhl zrušení napadeného rozsudku.

Žalobce důvodnost kasační stížnosti popřel a uvedl, že závěry Ústavního soudu jsou plně aplikovatelné i na daný případ. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Jak vyplynulo ze správního spisu, správce daně vyměřený nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2005 použil dle § 59 odst. 5 daňového řádu na úhradu části nedoplatku na dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2005. Žalobcovu následnou výzvu (žádost) k vrácení předmětného nadměrného odpočtu pak rozhodnutím o přeplatku dle § 64 odst. 4 daňového řádu a § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty zamítl.

Předestřeným právním sporem zde tak byla otázka zákonnosti postupu správce daně při použití nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty na úhradu staršího nedoplatku na téže dani podle § 59 odst. 5 daňového řádu a jeho z toho plynoucího nevrácení žalobci podle § 64 odst. 4 daňového řádu a § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a to v průběhu konkursu.

Krajský soud při posouzení věci vycházel z judikatury Ústavního soudu zabývající se vztahem zákazu započtení na majetek patřící do podstaty stanoveného zákonem o konkursu a vyrovnání a ustanovení daňových zákonů o vrácení daňových přeplatků. V odůvodnění rozsudku přitom uvedl, že správce daně rozhodl dle § 64 odst. 2 daňového řádu o převedení přeplatku na jinou daň s tím, že aplikace tohoto ustanovení nelze vzhledem k zákonnému zákazu započtení [§ 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání] aplikovat po prohlášení konkursu.

V daném případě však k aplikaci předmětného ustanovení daňového řádu, a tedy k převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně, nedošlo.

V rámci nakládání s konkrétní platbou daně je nutno plně respektovat zákonem stanovený sled jednotlivých procesních kroků správce daně. Z relevantních ustanovení daňového řádu (§ 59, § 62) vyplývá, že došlá platba je v první řadě vypořádávána v rámci toho druhu daně, na jehož úhradu byla určena (§ 59 odst. 2 daňového řádu). Přitom vůle projevená daňovým dlužníkem v souvislosti s platbou je pro správce daně závazná právě jen co se týče určení daně. Přesné pořadí daňových povinností (v rámci již určeného druhu daně), ve kterém se došlá úhrada použije, je totiž, bez ohledu na případné jiné dispozice daňového dlužníka, stanoveno v § 59 odst. 5 daňového řádu (jde o tzv. prioritu uhrazení).

Teprve převyšuje-li platba všechny splatné daňové povinnosti v rámci určeného druhu daně, vzniká skutečný (tedy nikoli jen zdánlivý) daňový přeplatek ve smyslu § 64 odst. 1 daňového řádu, který je možno dle druhého odstavce tohoto ustanovení použít či lépe řečeno převést na úhradu nedoplatku u jiné daně, resp. následně použít k dalším, v § 64 daňového řádu předvídaným, účelům.

V daném případě správce daně vyměřený nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty použil podle § 59 odst. 5 písm. d) daňového řádu v plné výši na úhradu nejstaršího nedoplatku na téže dani. Tento postup je obecně možný, neboť pokud lze podle § 59 odst. 3 písm. e) daňového řádu daň platit přeplatkem na jiné dani (ve smyslu § 64 daňového řádu), musí být podle logického argumentu *a maiori ad minus* umožněno platit daň (resp. daňový nedoplatek) přeplatkem na stejné dani. K převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty na případný nedoplatek u jiné daně tak již nedošlo.

Z výše uvedeného je zřejmé, že krajský soud se v rámci soudního přezkumu zabýval fází mechanismu placení daní, ke které však v souzeném případě daná procedura vůbec nedospěla. Vyjádřil se tak k právní otázce, která na předmětnou věc nedopadala, zatímco posouzením otázky aplikace § 59 odst. 5 daňového řádu po prohlášení konkursu, a tedy náhledem na to, zda aplikace tohoto ustanovení po prohlášení konkursu je též nepřipustným započtením, se vůbec nezabýval. Nezákonnost postupu správních orgánů dovodil z porušení ustanovení, podle něhož tyto orgány vůbec nerozhodovaly. Takové rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek právních důvodů. Nelze totiž za přezkoumatelné považovat rozhodnutí, v němž krajský soud zaměnil obsah přezkoumávaného správního rozhodnutí a na takto zaměněném obsahu rozhodnutí založil svůj úsudek o jeho nezákonnosti.

Za této situace dospěl kasační soud k závěru, že sám nebude zaujímat stanovisko k námitkám uplatněným stranami před krajským soudem, neboť by tak nahrazoval jeho závěry, a znemožnil by tím možnost účastníků řízení domoci se přezkoumání takto formulovaných právních závěrů cestou podání opravného prostředku, tj. v řízení o kasační stížnosti.

Přes tento závěr však soud ještě považuje za nutné, k žalovaným v kasační stížnosti nastoleným otázkám ohledně (ne)respektování výše konkretizované judikatury Ústavního soudu správci daně při aplikaci § 105 zákona o dani z přidané hodnoty po prohlášení konkursu, odkázat např. na svůj rozsudek ze dne 14. 6. 2007, č. j. 1 Afs 5/2007 - 51, www.nssoud.cz.

Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 1. srpna 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu