



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce: **O. Š.**, zast. Mgr. Martinem Červinkou, advokátem v České Třebové, Čechova 396, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.2.2013. č.j. 4962/13/5000-14102-706807, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím ze dne 14.2.2013, č.j. 4962/13/5000-14102-706807, žalovaný zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě (dále jen „správce daně“) ze dne 23.5.2012, č.j. 89346/12/223911706848, kterým bylo dle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“), zastaveno řízení zahájené podáním daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011.

V jeho odůvodnění žalovaný citoval ust. § 244 odst. 1, § 245 a § 243 odst. 2 daňového řádu. Popsal skutkové okolnosti, z nichž vyplynulo, že usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19.1.2012, č.j. KSHK 41 INS 17664/2011-A-12/celk.2, byl zjištěn úpadek žalobce a povoleno řešení úpadku oddlužením. Dne 14.3.2012 proběhlo přezkumné řízení. V průběhu insolvenčního řízení dne 15.3.2012 zaevidoval správce daně přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za

zdaňovací období roku 2011, jehož součástí byla i žádost o vrácení přeplatku. Správce daně svým rozhodnutím ze dne 23.5.2012, č.j. 89346/12/223911706848, nalézací řízení zahájené podáním předmětného daňového přiznání zastavil dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu pro jeho nepřipustnost.

Protože přezkumné řízení proběhlo dne 14.3.2012, je dle žalovaného prokázáno, že žalobce podal daňové tvrzení k „přihlasitelnému“ období poté, co nastaly účinky ust. § 243 odst. 2 daňového řádu, a je tedy nepřipustné ve smyslu ust. § 106 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Neztotožnil se s námitkou žalobce, že ust. § 243 odst. 2 daňového řádu se na tuto věc nevztahuje a tvrdil, že tato námitka není relevantní. Dále uvedl, že nalézací řízení nebylo v tomto případě ukončeno vyměřením daně dle § 139 daňového řádu, žalobci proto nevznikl přeplatek na dani dle § 154 citovaného zákona, který by byl evidován na jeho osobním daňovém účtu.

Dále žalovaný citoval ust. § 38gb zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), odkázal na jeho obsah a uzavřel, že žalobce jako poplatník daně s příjmu pouze dle § 6 citovaného zákona nebyl povinen podat daňové přiznání, pokud však tak učinil, byl povinen ho podat ve lhůtě dané v ust. § 245 daňového řádu. Připomněl, že v posuzovaném případě šlo o řádné daňové přiznání za rok 2011, kdy lhůta k jeho podání dosud neuplynula. Dle ust. § 245 daňového řádu došlo ke sjednocení lhůt ve prospěch lhůty kratší. Daňové přiznání za rok 2011 mělo být ve smyslu uvedeného podáno nejpozději do 20.2.2012, žalobce tak učinil až dne 15.3.2012, a vzhledem k tomu, že přezkumné jednání proběhlo dne 14.3.2012, musel správce daně řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastavit.

Ve včas podané žalobě žalobce shora uvedené rozhodnutí označil za nezákonné a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Odůvodnění napadeného rozhodnutí označil za zcestné a nesmyslné. Se závěry žalovaného vyslovil nesouhlas a tvrdil, že ze žádného ustanovení daňového řádu nelze dovodit, že by nemohl podat daňové přiznání i po lhůtě stanovené v ust. § 244 odst. 1 daňového řádu, když podle jeho § 244 odst. 6 platí, že nebylo-li podáno žádné daňové tvrzení ve lhůtě podle odst. 1, správce daně může daň stanovit podle pomůcek, bez nutnosti vydat nejprve výzvu dle § 145 odst. 1, bylo-li však daňové přiznání podáno i po lhůtě dle odst. 1, pak z logiky věci vyplývá, že správci daně nic nebrání v tom, aby daň stanovil podle podaného daňového přiznání. Připomněl, že ust. § 243 odst. 2 daňového řádu se týká pouze pohledávek (rozuměno pohledávek správce daně za dlužníkem), rozhodně však ne závazků správce daně vůči dlužníkovi. Jeho postup označil za přepjatý formalismus, zcela odporující principům dobré správy ve smyslu ust. § 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu v platném znění (dále jen „správní řád“), jakož i zásadě zdrženlivosti a přiměřenosti ve smyslu ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, které spočívají v ochraně práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu a třetích osob. Tyto povinnosti správce daně jsou jen dalším aspektem čl. 2 odst. 2, 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny a čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy ČR. Správce daně dle žalobce nemůže zasahovat do právních poměrů osob zúčastněných na správě daní, nemá-li k tomu zákonný podklad. Ustanovení zákona, které mu takový zásah umožňuje, je nutno vykládat v souladu s jeho účelem, případný výkon pravomoci k jinému účelu by byl zneužitím pravomoci a protiprávním jednáním se všemi důsledky z toho vyplývajících. Z druhé strany platí,

že osoby zúčastněné na správě daní mohou činit cokoliv, co jim zákon výslovně nebo implicitně nezakazuje, a správce daně je nemůže nutit činit něco, co jim zákon neukládá, resp. neumožňuje rozhodnutím uložit. Povinnost šetřit práva a právem chráněné zájmy se ale projevuje i v dalších ustanoveních, jako je např. poučovací povinnost správce daně (§ 6 odst. 3) nebo povinnost dbát o správné zjištění a stanovení daní (§ 1 odst. 2), tzn. o jejich objektivně správnou výši, která nejen nezkracuje rozpočtové příjmy, ale která není ani na újmu daňovému subjektu. V podrobnostech se odkázal na podané odvolání. Z jeho obsahu je však patrné, že odvolací námitky svým obsahem žalobní námitky nepřekračují.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě zaujal stanovisko k uplatněným žalobním námitkám. Předdeslal, že se v zásadě shodují s námitkami uvedenými v odvolání proti rozhodnutí správce daně a s těmi se žalovaný vypořádal již v žalobou napadeném rozhodnutí. Žádal, aby soud přihlédl k odůvodnění tohoto rozhodnutí jako k součásti vyjádření žalovaného k žalobě.

Opět podrobně popsal průběh insolvenčního řízení vedeného u Krajského soudu v Hradci Králové pod sp. zn. KSHK 41 INS 17664/2011 a poukázal na to, že dne 14.3.2012 proběhlo v této věci přezkumné jednání a dne 15.3.2012 žalobce podal u správce daně daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Znovu citoval ust. § 244 odst. 1, 245 a 243 odst. 2 daňového řádu, připomněl, že dle jeho ust. § 106 odst. 1 písm. b) bylo zastaveno řízení z důvodu zjevně právně nepřipustného podání, neboť žalobce podal předmětné daňové přiznání k „přihlasitelnému“ období teprve poté, co nastaly účinky ust. § 243 odst. 2 daňového řádu. Konstatoval, že vzhledem k tomu, že přezkumné jednání proběhlo u insolvenčního soudu dne 14.3.2012, je daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, tj. období týkajícího se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, podané až dne 15.3.2012 ve vazbě na ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, nepřipustným podáním.

Vzhledem k tomu, že v daném případě nebylo nalézací řízení ukončeno vyměřením daně dle ust. § 139 daňového řádu, nevznikl žalobci ani případný přeplatek na dani dle ust. § 154 daňového řádu, který by správce daně evidoval na jeho osobním daňovém účtu. Na základě uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že namítaný závazek správce daně vůči žalobci nevznikl. Shodně jako v napadeném rozhodnutí připomněl ust. § 38gb odst. 1 zákona o daních z příjmů a zdůraznil, že rozhodl-li se žalobce podat daňové přiznání, byl povinen tak učinit ve lhůtě dané v § 245 daňového řádu, které modifikuje obecná pravidla pro podání řádného daňového tvrzení pro případ insolvenčního řízení. Speciální pravidlo, které stanoví konkrétní lhůtu pro podání daňového přiznání, se netýká jen aktuálního, ale i předchozího zdaňovacího období, za které dosud nebylo nutné daňové tvrzení podat, neboť lhůta dosud neuplynula. V daném případě se jednalo o podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, kdy lhůta k jeho podání dosud neuplynula. Dle ust. § 245 daňového řádu tak mělo být přiznání k dani z příjmů fyzických osob podáno do 20.2.2012, aby daň mohla být k poslednímu dni lhůty vyměřena. Uzavřel, že přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011 bylo žalobcem podáno až dne 15.3.2012, tj. den po přezkumném jednání u insolvenčního soudu, v důsledku čehož byl správce daně povinen ve věci takto podaného daňového přiznání dle ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu řízení zastavit.

Z výše uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že správce daně i žalovaný postupovali zcela v intencích daňového řádu, tj. v souladu se zákonem, protože i další námitky žalobce poukazující na porušení Listiny základních práv a svobod, Ústavy České republiky a porušení některých zásad správy daní je nutné odmítnout coby právně nedůvodné. Zároveň připomněl i ust. § 262, dle kterého platí, že při správě daní se správní řád nepoužije. V závěru svého vyjádření žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "s.ř.s."). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s.ř.s., když souhlas žalobce i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. Zjistil, že mezi účastníky není sporu ohledně skutkových okolností projednávané věci. Ty jsou popsány žalovaným v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě, odpovídají obsahu správního spisu a ani žalobce je v žalobě nezpochybnil.

Sporná mezi účastníky je otázka, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud řízení zahájené podáním daňového přiznání zastavil dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, které stanoví, že správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže jde o zjevně právně nepřipustné podání. Vycházel ze shora popsaných skutkových zjištění z nichž vyplývá, že usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19.1.2012, č.j. KSHK 41 INS 17664/2011-A-12/celk.2, byl zjištěn úpadek žalobce a pí. Z. Š. a povoleno řešení úpadku oddlužením. Účinky rozhodnutí o úpadku nastaly dne 19.1.2012 a věřitelé byli vyzváni, aby své pohledávky přihlásily ve lhůtě 30 dnů ode dne zveřejnění tohoto usnesení v insolvenčním rejstříku (tedy ode dne 19.1.2012). Soud zároveň nařídil prezkumné jednání na den 14.3.2012 a tento den také proběhlo.

Krajský soud tedy musí odpovědět na otázku, zda daňové přiznání podané žalobce dne 15.3.2012 bylo podáním nepřipustným, nebo zda žalobce mohl daňové přiznání k dani příjmů fyzických osob tento den účinně podat.

Podle ust. § 244 odst. 1 daňového řádu „*Při insolvenčním řízení je daňový subjekt povinen podat nejpozději do 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku řádné daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího účinnosti tohoto rozhodnutí a za kterou dosud nebylo podáno; tuto lhůtu nelze prodloužit. Zjistí-li insolvenční správce, který prohlášením konkursu získal oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, nedostatečnost podkladů, pro kterou nelze zajistit splnění této povinnosti a povinnosti dle § 245, povinnost zaniká; insolvenční správce tuto skutečnost sdělí správci daně ve stejné lhůtě a poskytne mu nezbytnou součinnost ke stanovení daně podle pomůcek.*“

Podle § 245 daňového řádu nadepsaného jako sjednocení lhůt se „*Ve stejných lhůtách, které jsou stanoveny v § 239 odst. 3, § 240 odst. 4 až 6 a § 244 odst. 1 a 5, vzniká povinnost podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, které nebylo dosud podáno za předcházející zdaňovací období, v případě, kdy původní lhůta pro jeho podání dosud neuplynula. Obdobně se postupuje v případě řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení u daní*

vyměřovaných na zdaňovací období, jakož i u daní jednorázových, pokud nebylo dosud podáno.“

Ustanovení § 243 téhož zákona v odst. 1 stanoví, že „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 jeho odst. 2 „Ukončením přezkumného jednání²⁷⁾ se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci.“

Shora citované ust. § 244 odst. 1 daňového řádu stanoví povinnost daňovému subjektu podat do 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku daňové přiznání nebo hlášení za uplynulou část zdaňovacího období, za kterou dosud nebyla podána. V posuzovaném případě se jednalo o daň z příjmů za rok 2011 a podle ust. § 245 daňového řádu se povinnost podat daňové přiznání ve lhůtě stanovené v jeho § 244 odst. 1 vztahovala i na případy, kdy původní lhůta pro jeho podání dosud neuplynula. Pro počátek běhu této lhůty je rozhodující den, v němž se rozhodnutí o úpadku stalo účinným. Tímto dnem byl den 19.1.2012 a lhůta 30 dnů k podání daňového přiznání uplynula dne 18.2.2012. Protože tento den byla sobota, posledním dnem lhůty k podání daňového přiznání byl den 20.2.2012. Žalobce zákonem stanovenou lhůtu nedodržel a tuto lhůtu nelze již prodloužit. Důvodem, proč zákon takový postup zvolil je nepochybně skutečnost, že pokud by byla daňovému subjektu vyměřena daň, musel by správce daně svoji pohledávku včas přihlásit do insolvenčního řízení. V posuzovaném případě, v souladu s bodem V. usnesením ze dne 19.2.2012, č.j. KSHK 41 INS 17664/2011-A-12/celk.2, kterým bylo rozhodnuto o úpadku a povoleno oddlužení žalobce, byla věřitelům, kteří dosud nepřihlásili své pohledávky uloženo, aby tak učinili ve lhůtě 30 dnů ode dne zveřejnění tohoto usnesení v insolvenčním rejstříku, tedy ve stejné lhůtě, kterou stanovil daňový řád v § 244 odst. 1 i žalobci k podání daňového přiznání. I když v posuzovaném případě žalobce tvrdí, že výsledkem vyměřovacího řízení měl být přeplatek na dani, a následně povinnost správce daně tento přeplatek vrátit, jedná se o úvahu podloženou pouze údaji uvedenými v daňovém přiznání. Vzhledem k tomu, že žalobce nepostupoval tak, jak mu ukládá ust. § 244 odst. 1 daňového řádu a nepodal daňové přiznání, nedošlo k vyměření daně a nevznikl vratitelný přeplatek.

Žalobce podal daňové přiznání až den následující po přezkumném řízení, které ve smyslu § 243 odst. 2 daňového řádu zastavuje i nalézací řízení týkající se pohledávek, které byly uplatněny a nejednalo se o pohledávky za majetkovou podstatou. Je proto zcela logické, že za tímto datem již nedává daňový řád prostor pro podání daňového přiznání a vyměření daně, ohledně něhož shora citovaná ust. § 244 odst. 1 a § 245 daňového řádu stanovila zvláštní režim.

Krajský soud je proto zcela v souladu se závěry žalovaného názoru, že správce daně neporušil zákon, pokud řízení, zahájené dne 15.3.2012 podáním zmíněného daňového přiznání, zastavil. Přiklání se však k názoru, že řízení mělo být zastaveno dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, podle kterého v řízení nelze pokračovat z důvodů, které stanoví zákon. V posuzovaném případě žalobce zmeškal zákonnou lhůtu k podání daňového přiznání, konkrétně lhůtu stanovenou daňovým řádem v § 244 odst. 1, který zároveň vyloučil možnost jejího prodloužení.

V zahájeném řízení tedy nebylo možné pokračovat (viz Komentáře k daňovému řádu autorů: Josef Baxa, Ondřej Dráb, Lenka Kaniová a kolektiv). Citovaný komentář, s jehož závěry se krajský soud ztotožnil, ohledně zastavení řízení podle ust. § 106 odst. 1 písm. b) uvádí, že podání je nepřipustné pokud je tak zákon výslovně označuje (§ 116 odst. 4, 109 odst. 1, 110 odst. 2, 141 odst. 3 a 6,) případně se jedná o taková podání, pro jejichž pozitivní vyřízení není opora v zákoně.

Toto pochybení správce daně a žalovaného však krajský soud nepokládá za zásadní a s ohledem na uplatněné žalobní námitky je názoru, že postupem daňových orgánů, které při zastavení daňového řízení postupovaly dle § 106 odst. 1 písm. b) namísto písm. e) daňového řádu, nebyl žalobce zkrácen na svých právech. Z hlediska skutkového byla věc mezi účastníky nesporná, uplatněné odvolací i žalobní námitky nesměřovaly přímo proti použitému ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, ale jen vyvracely závěry žalovaného, pokud usoudil, že po datu 14.3.2012, resp. 20.2.2012 již žalobce nemohl účinně podat daňové přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011.

Protože se správce daně i žalovaný při svém rozhodování řídili platnými předpisy, nelze přisvědčit žalobci, že svým postupem porušili čl. 2 odst. 2, 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny a čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy ČR.

Krajský soud, shodně jako žalovaný, zastává názor, že v daňovém řízení nelze postupovat podle správního řádu. Tato zásada je jednoznačně vyjádřena v ust. § 262 daňového řádu, který stanoví, že při správě daní se správní řád nepoužije.

Na základě všech shora uvedených důvodů krajský soud neshledal žalobu důvodnou a proto ji ve smyslu sut. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení před krajským soudem žalobce úspěch neměl, žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a krajský soud ani nezjistil, že by mu nějaké takové náklady vznikly. Vzhledem k tomu bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku.

P o u č e n í

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 nejblíže 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 Hradci Králové dne 30. ledna 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu