



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **O. Š.**, zastoupený Mgr. Martinem Červinkou, advokátem se sídlem Čechova 396, Česká Třebová, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2015, č. j. 31 Af 28/2013 – 32,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2015, č. j. 31 Af 28/2013 – 32, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 2. 2013, č. j. 4962/13/5000-14102-706807, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě 12.342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám zástupce žalobce Mgr. Martina Červinky, advokáta.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám zástupce žalobce Mgr. Martina Červinky, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 1. 2015, č. j. 31 Af 28/2013 – 32, zamítl žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 2. 2013, č. j. 4962/13/5000-14102-706807, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 5. 2012, č. j. 89346/12/223911706848, jímž bylo podle ust. § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále

jen „daňový řád“), zastaveno řízení zahájené podáním daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Krajský soud v odůvodnění rozsudku odkázal na ust. § 243 odst. 1 a 2, § 244 odst. 1 a § 245 daňového řádu, z nichž dovodil, že posledním dnem lhůty k podání daňového přiznání byl den 20. 2. 2012. Protože stěžovatel tuto lhůtu nedodržel, nemohlo dojít k vyměření daně a vzniku vratitelného přeplatku. Stěžovatel podal daňové přiznání až den následující po uskutečněním přezkumném jednání, které podle ust. § 243 odst. 2 daňového řádu zastavuje i nalézací řízení týkající se pohledávek, které byly uplatněny, a nejednalo se o pohledávky za majetkovou podstatou. Podle krajského soudu je proto zcela logické, že za tímto datem již nedává daňový řád prostor pro podání daňového přiznání a vyměření daně, pro které ust. § 244 odst. 1 a § 245 daňového řádu stanoví zvláštní režim. Krajský soud tak potvrdil závěr odvolacího finančního ředitelství, že řízení mělo být zastaveno, a jeho právní názor korigoval pouze v tom směru, že k zastavení mělo dojít podle ust. § 106 odst. 1 písm. e), nikoliv podle ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, což ovšem nemělo podle krajského soudu vliv na zákonnost rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve které označil právní názor krajského soudu, že po uplynutí lhůty ve smyslu ust. § 244 odst. 1 daňového řádu nemůže správce daně daň vyměřit, za absurdní. Krajský soud v rozporu s judikaturou Ústavního soudu lpěl na doslovném znění zákona, čímž dospěl k formalistickému a nespravedlivému výsledku. Podle stěžovatele ze žádného zákonného ustanovení neplyne, že by nemohl podat daňové přiznání po lhůtě stanovené v ust. § 244 odst. 1 daňového řádu. Ostatně i ust. § 244 odst. 6 daňového řádu stanoví, že pokud nebylo podáno daňové přiznání podle ust. § 244 odst. 1 daňového řádu, může správce daně daň stanovit podle pomůcek. Pokud však stěžovatel podal daňové přiznání, správci daně nic nebrání daň stanovit v souladu s daňovým přiznáním. Ust. § 243 odst. 2 daňového řádu se týká pohledávek správce daně za daňovým dlužníkem, nikoliv závazků správce daně vůči dlužníkovi. Přístupem, který zaujaly správní orgány i krajský soud, fakticky dochází k bezdůvodnému obohacení správce daně, a to na úkor majetkové podstaty dlužníka. To odporuje ust. § 5 odst. 3 daňového řádu (zásada zdrženlivosti a přiměřenosti), jakož i základním principům insolvenčního řízení, jelikož přeplatek na dani měl být využit k úhradě pohledávek přihlášených v insolvenčním řízení jako mimořádná splátka. Svým postupem správní orgány i krajský soud porušily čl. 2 odst. 2 a 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, jakož i čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy České republiky. V závěru kasační stížnosti stěžovatel citoval judikaturu Ústavního soudu poukazující na povinnost soudů přihlížet k účelu a smyslu zákona a na nepřipustnost sofistického zdůvodňování zjevné nespravedlnosti. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že v daném případě byl usnesením Krajského soudu v Hradci Králové zjištěn úpadek stěžovatele a Z. Š. a povoleno řešení úpadku oddlužením (účinky rozhodnutí o úpadku nastaly dne 19. 1. 2012 v 08:57 hod.). Vzhledem k tomu, že dne 14. 3. 2012 proběhlo u insolvenčního soudu přezkumné jednání, nebylo možné ve věci dne 15. 3. 2012 podaného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, tj. období týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, ve vazbě na ust. § 243

pokračování

odst. 2 daňového řádu postupovat jinak, než zastavit řízení. Tvzení stěžovatele, že na základě podaného daňového přiznání mu vznikl přeplatek na dani, je zcela nepodložené, resp. je dovozováno pouze z údajů uvedených v daňovém přiznání. Vzhledem k tomu, že nalézací řízení nebylo ukončeno vyměřením daně podle ust. § 139 daňového řádu, nevznikl stěžovateli ani případný přeplatek na dani podle ust. § 154 daňového řádu, který by správce daně evidoval na jeho osobním daňovém účtu. V kontextu výše uvedeného považuje odvolací finanční ředitelství závěr krajského soudu za správný. Stěžovatel jako poplatník s příjmy pouze podle ust. § 6 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neměl podle ust. § 38gb odst. 1 citovaného zákona povinnost podávat daňové přiznání. Pokud se však takto rozhodl, byl povinen tak učinit ve lhůtě podle ust. § 245 daňového řádu. Toto ustanovení totiž 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 zdaňovacího období, ale i předchozího zdaňovacího období, za které dosud nebylo nutné daňové tvrzení podat, neboť lhůta dosud neuplynula. V daném případě se jednalo o řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, kdy lhůta k jeho podání dosud neuplynula. Podle ust. § 245 ve spojení s § 244 odst. 1 daňového řádu tak mělo být podáno do 20. 2. 2012. Skutečnost, že stěžovatel podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011 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 zastavit řízení, nemůže jít k tíži správce daně. Odvolací finanční ředitelství proto má za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonností namítanou stěžovatelem a jeho námitky ohledně porušení konkrétních ustanovení Listiny základních práv a svobod, Ústavy České republiky a daňového řádu jsou nedůvodné. Bylo zcela na něm, aby důsledně střežil svá práva a podal daňové přiznání ve lhůtách stanovených daňovým řádem. Odvolací finanční ředitelství proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vadu uvedenou v odstavci 4 citovaného ustanovení, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V dané věci je nesporné, že dne 19. 1. 2012 krajský soud rozhodl o úpadku stěžovatele, že dne 14. 3. 2012 proběhlo přezkumné jednání a že dne 15. 3. 2012 stěžovatel podal daňové přiznání, v němž uplatnil žádost o vrácení přeplatku. Správní orgány, stejně jako krajský soud, dospěly k závěru, že podal-li stěžovatel daňové přiznání až po přezkumném jednání, bylo na místě řízení ve věci podaného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 zastavit s odkazem na ust. § 243 odst. 2 daňového řádu.

Podle ust. § 243 odst. 2 daňového řádu ukončením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci.

Citované ustanovení dopadá na situace, kdy jsou v přezkumném řízení projednávány pohledávky, které nejsou pohledávkami za podstatou, tj. které je zapotřebí

uplatnit přihláškou. Nálezací řízení týkající se těchto pohledávek se pak podle předmětného ustanovení zastavuje. V případě stěžovatele však ust. § 243 odst. 2 daňového řádu nelze aplikovat, protože hovoří o nálezacím řízení týkajícím se daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Pojem daňová pohledávka je třeba vykládat v souladu s ustálenou terminologií civilního práva (§ 488 obč. zák. z r. 1964, resp. § 1721 obč. zák. z r. 2012) jako právo věřitele, v případě daňové pohledávky právo správce daně, na plnění ze strany dlužníka. Tomu odpovídá i pojetí pohledávky daňové (§ 153 odst. 2 daňového řádu). V dané věci se však nejednalo o daňovou pohledávku správce daně za stěžovatelem, která by byla projednávána v přezkumném řízení, ale stěžovatel naopak tvrdil existenci přeplatku, tj. dluhu správce daně, tedy nikoliv pohledávky.

Pro posouzení v dané věci je proto klíčové ust. § 242 odst. 2 daňového řádu, podle kterého 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. Toto ustanovení v první části obsahuje hmotněprávní kategorizaci vratitelného přeplatku jako majetku daňového subjektu pro účely insolvenčního řízení a v další části stanoví z hlediska základních principů insolvenčního řízení výjimečné oprávnění správce daně uspokojit prostřednictvím přeplatku ty daňové pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou ve smyslu ust. § 242 odst. 1 daňového řádu, zvláštní formou započtení mimo insolvenční řízení. Možnost takové formy uspokojení pohledávek správce daně je však logicky omezena okamžikem přezkumného jednání. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zvláštního postupu započtení nevyužil. Pokud správce daně tohoto postupu nevyužil a mezitím se uskutečnilo přezkumné jednání, nezbavuje ho to povinnosti tvrzený přeplatek zjistit. Nepřípustnost podat daňové přiznání po uplynutí lhůty ve smyslu ust. § 244 odst. 1 daňového řádu, a ani překážku pro pokračování řízení nelze z tohoto ustanovení dovozovat. Nepodání daňového přiznání v zákonem stanovené lhůtě má jen za následek, že správci daně vznikne oprávnění stanovit daň podle pomůcek (§ 244 odst. 6 daňového řádu). Proto správce daně neměl řízení zastavit, ale měl se podaným daňovým přiznáním zabývat. Pokud by následně dospěl k závěru, že přeplatek tvrzený stěžovatelem skutečně existuje, stal by se ve smyslu ust. § 242 odst. 2 daňového řádu majetkem stěžovatele, respektive součástí majetkové podstaty ve smyslu ust. § 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“). Zastavit řízení by mohl jen v případě, že zjistí existenci daňové pohledávky, neboť tu by již nemohl v přezkumném řízení uplatnit.

Protože ust. § 242 až § 245 daňového řádu upravují vztah k insolvenčnímu řízení, nelze při jejich výkladu pominout základní zásady insolvenčního řízení tak, jak jsou vymezeny v ust. § 5 insolvenčního zákona: a) musí být vedeno tak, aby žádný z účastníků nebyl nespravedlivě poškozen nebo nedovoleně zvýhodněn a aby se dosáhlo rychlého, hospodárného a co nejvyššího uspokojení věřitelů; b) věřitelé, kteří mají podle insolvenčního zákona zásadně stejné nebo obdobné postavení, mají v insolvenčním řízení rovné možnosti; c) nestanoví-li tento zákon jinak, nelze práva věřitele nabytá v dobré víře před zahájením insolvenčního řízení omezit rozhodnutím insolvenčního soudu ani

pokračování

postupem insolvenčního správce; d) věřitelé jsou povinni zdržet se jednání směřujícího k uspokojení jejich pohledávek mimo insolvenční řízení, ledaže to dovoluje zákon.

Postup správce daně v dané věci je v rozporu s citovanými zásadami, zejména se zásadami uvedenými v ust. § 5 písm. a) a b) insolvenčního zákona. Správce daně bez ohledu na znění první části ust. § 242 odst. 2 daňového řádu neumožnil, aby se stěžovatelův přeplatek, pokud existoval, stal součástí majetkové podstaty, čímž nerespektoval zásadu co nejvyššího uspokojení věřitelů. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 64/2011 - 55, v obdobné věci, kde insolvenční dlužník, resp. insolvenční správce, podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob a požádal o vrácení přeplatku po více než třech měsících po přezkumném jednání, vyslovil, že *„I po přezkumném jednání však může být v daňovém řízení rozhodnuto, že na určité dani vznikl přeplatek, a také je přirozeně možno takový přeplatek vyplatit do podstaty a použít jej k uspokojení věřitelů. Bylo by ostatně zcela v rozporu se základní zásadou insolvenčního řízení zakotvenou v ust. § 5 písm. a) insolvenčního zákona, aby zvláštní zákon správcům daně bez rozumných důvodů umožnil „zmrazit“ na svém účtu prostředky dlužníka po dobu trvání insolvenčního řízení a nedat je k dispozici pro účely insolvenčního řízení k rozdělení mezi věřitele. Žádné rozumné důvody pro takovou zvláštní úpravu pak v její dikci, systematicke ani smyslu a účelu nejsou patrné.“* I když citovaný právní závěr byl vysloven k právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), lze ho použít i ve vztahu k právní úpravě obsažené v daňovém řádu. I zákon o správě daní a poplatků (§ 40b odst. 1 a 7) totiž stanovil obsahově shodné lhůty, jako jsou v ust. § 244 odst. 1 a § 245 daňového řádu, na něž odkázaly správní orgány i krajský soud. Rovněž v právní větě k rozsudku ze dne 24. 6. 2015, č. j. 3 Afs 134/201 - 37, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„Nalézací řízení se podle § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, zastavuje ukončením přezkumného jednání jen tehdy, není-li předmětem tohoto řízení plátcem daně tvrzený přeplatek na dani, jenž má 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 § 243 odst. 2 daňového řádu řízení zastaví.“* Nejvyšší správní soud proto dospěl ke shodnému závěru jako v citovaných rozsudcích, že správce daně nic nebránilo, aby se zabýval daňovým přiznáním stěžovatele a rozhodl o jeho žádosti o vrácení přeplatku na dani. Daňový řád ostatně v ust. § 243 odst. 1 stanoví, že daňové řízení lze po zahájení insolvenčního řízení zahájit a v celém daňovém řízení pokračovat.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, protože napadený rozsudek krajského soudu je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky, a proto ho podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu ve smyslu ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., zrušil Nejvyšší správní soud také rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství a podle ust. § 78 odst. 4 ve spojení s § 120 s. ř. s. mu věc vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odstavce 5 citovaného ustanovení vázáno právním názorem vysloveným v tomto rozsudku Nejvyšším správním soudem.

Ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje kasační soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Protože stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů těchto řízení.

V řízení o žalobě vznikly stěžovateli náklady řízení spočívající v odměně a náhradách hotových výdajů jeho zástupce. Odměna zástupce činí za 3 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a dvě písemná podání ve věci) 3 x 3.100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“)], tj. 9.300 Kč, zvýšená o daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, tj. o 1.953 Kč. Náhrada hotových výdajů činí 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky), tj. 900 Kč, zvýšená o daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, tj. o 189 Kč. Náhrada nákladů řízení o žalobě tak činí celkem 12.342 Kč. Odměnu za úkon právní služby podle ust. § 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky (účast na jednání před soudem) Nejvyšší správní soud zástupci stěžovatele nepřiznal, neboť z obsahu soudního spisu vyplývá, že krajský soud rozhodl bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. Z tohoto důvodu nebyl stěžovateli ani přiznán nárok na náhradu hotových výdajů jeho zástupce (cestovné) a na náhradu za promeškaný čas, neboť dne 30. 10. 2015 se žádné jednání v dané věci u Krajského soudu v Hradci Králové nekonalo. Navíc je třeba uvést, že v této době bylo o věci samé již krajským soudem pravomocně rozhodnuto, byla podána kasační stížnost a soudní spis byl již u Nejvyššího správního soudu.

V řízení o kasační stížnosti vznikly stěžovateli náklady řízení spočívající v odměně a náhradách hotových výdajů jeho zástupce. Odměna zástupce činí za 1 úkon právní služby (písemné podání ve věci samé) 3.100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky], zvýšená o daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, tj. o 651 Kč. Náhrada hotových výdajů činí 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky), zvýšená o daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, tj. o 63 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí celkem 4.114 Kč. Odměnu za úkon právní služby podle ust. § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky (odvolání do usnesení o zaplacení soudního poplatku) Nejvyšší správní soud zástupci stěžovatele nepřiznal, neboť se jedná o písemné podání učiněné v jiném řízení (vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 As 187/2015).

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

V Brně dne 21. ledna 2016

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

