



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **V. R.**, zastoupeného Mgr. Martinem Červinkou, advokátem, se sídlem Čechova 396, Česká Třebová, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného č. j. 4964/13/5000-14102-706807 ze dne 14. února 2013, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 39/2013 - 27 ze dne 30. ledna 2015,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. ledna 2015, č. j. 31 Af 39/2013 - 27, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. února 2013, č. j. 4964/13/5000-14102-706807, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti celkem 12 342 Kč k rukám zástupce žalobce Mgr. Martina Červinky do jednoho měsíce od právní moci rozsudku.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] V usnesení ze dne 24. ledna 2012 č. j. KSHK 41 INS 23863/2011-A-7-celk.2 Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) uvedl, že zjistil úpadek žalobce jakožto fyzické osoby, a povolil řešení úpadku oddlužením. Dne 14. března 2012 proběhlo přezkumné jednání a krajský soud následně usnesením č. j. KSHK 41 INS 23863/2011-B-8/celk.5 ze dne 29. března 2012 schválil způsob oddlužení stěžovatele splátkovým kalendářem. V průběhu insolvenčního řízení dne 21. března 2012 zaevidoval Finanční úřad v Havlíčkově Brodě (dále jen „správce daně“) přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 (žalobce přiznával toliko příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb.,

o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů), jehož součástí byla i žádost o vrácení přeplatku ve výši 11 910 Kč. Správce daně svým rozhodnutím č. j. 94512/12/223911608602 ze dne 5. června 2012, nalézací řízení zahájené podáním předmětného daňového přiznání zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění, neboť shledal, že daňové přiznání bylo podáno po ukončení přezkumného řízení, a proto se s ohledem na § 243 odst. 2 daňového řádu jednalo o podání nepřipustné. Žalobce se rozhodnutí správce daně bránil odvoláním, které však zamítl žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil správní žalobou podanou ke krajskému soudu, který však žalobu zamítl. Krajský soud odkázal na ustanovení § 243 odst. 1 a 2, § 244 odst. 1 a § 245 daňového řádu, z nichž dovodil, že lhůta pro podání daňového přiznání uplynula dne 23. února 2012. Žalobce tuto lhůtu nedodržel, a proto nemohlo dojít k vyměření daně a vzniku vratitelného přeplatku. Žalobce podal daňové přiznání až po uskutečněním přezkumném řízení, které podle § 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 § 244 odst. 1 a § 245 daňového řádu stanoví zvláštní režim. Krajský soud tak potvrdil závěr žalovaného, že řízení mělo být zastaveno, a právní názor žalovaného korigoval pouze v tom směru, že k zastavení mělo dojít podle ustanovení § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, nikoliv podle § 106 odst. 1 písm. b) téhož předpisu, což ovšem nemělo podle krajského soudu vliv na zákonnost rozhodnutí.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[3] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu žalobce (nyní stěžovatel) brojil včas podanou kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ř. s.“).

[4] Stěžovatel označil právní názor krajského soudu, podle něhož po uplynutí lhůty ve smyslu § 244 odst. 1 daňového řádu nemůže správce daně daň vyměřit, za absurdní. Krajský soud podle stěžovatele v rozporu s judikaturou Ústavního soudu lpěl na doslovném znění zákona, čímž dospěl k formalistickému a nespravedlivému výsledku. Stěžovatel uvedl, že z žádného zákonného ustanovení neplyne, že by nemohl podat daňové přiznání i po lhůtě obsažené v § 244 odst. 1 daňového řádu. Ostatně i § 244 odst. 6 daňového řádu stanoví, že pokud nebylo podáno daňové přiznání podle § 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.

[5] Ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu se podle stěžovatele týká pohledávek správce daně za daňovým dlužníkem, nikoliv dluhů správce daně vůči dlužníkovi jako v nyní projednávaném případě. Přístupem, který zaujaly správní orgány i krajský soud, fakticky dochází k bezdůvodnému obohacení správce daně, a to na úkor majetkové podstaty dlužníka. To podle stěžovatele odporuje § 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. Svým postupem správní orgány i krajský soud porušily čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod, jakož i čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy České republiky.

[6] V závěru kasační stížnosti stěžovatel citoval judikaturu Ústavního soudu poukazující na povinnost soudů přihlížet k účelu a smyslu zákona a na nepřipustnost sofistického

pokračování

zdůvodňování zjevné nespravedlnosti. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že jediným důvodem, proč stěžovatel rozporuje výklad jednoznačných ustanovení daňového řádu, je, že ve svém daňovém přiznání tvrdil daňovou povinnost v částce nižší, než jakou srážkou vybral stěžovatelův zaměstnavatel, z čehož dovozoval vznik přeplatku. Žalovaný však upozornil, že daňový řád stanoví jednotný postup bez ohledu na to, jaké údaje daňový subjekt tvrdí. Zákonodárce tak zjevně nepovažoval za žádoucí vést řízení o stanovení daně i po přezkumném řízení. Stěžovatelovy nároky se navíc opírají pouze o jeho vlastní tvrzení a celá nyní řešená situace je důsledkem promeškání zákonné lhůty ze strany stěžovatele. V situaci, kdy stěžovatel nedbal zákonné lhůty, nelze hovořit o porušení principů spravedlnosti ve smyslu stěžovatelem citované judikatury Ústavního soudu. Současně nemohlo dojít ani k bezdůvodnému obohacení státu, jak tvrdí stěžovatel. Daň z příjmů se totiž nevyměruje, nýbrž pouze předepisuje k přímému placení. Z výše uvedených důvodů žalovaný Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou a přiznal žalovanému náhradu nákladů řízení s ohledem na závěry obsažené v nálezů Ústavního soudu ze dne 7. října 2014 sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. Důvody kasační stížnosti se opírají o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Kasační stížnost není nepřipustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[10] O skutkovém stavu mezi stranami není sporu. Dne 24. ledna 2012 krajský soud rozhodl úpadku stěžovatele a dne 14. března 2012 proběhlo přezkumné jednání. Dne 21. března 2012 stěžovatel podal daňové přiznání, v němž uplatnil žádost o vrácení přeplatku. Správní orgány i krajský soud vyšly ze skutečnosti, že stěžovatel daňové přiznání podal až po přezkumném řízení, a proto bylo na místě řízení ve věci podaného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 zastavit s odkazem na § 243 odst. 2 daňového řádu, podle kterého platí, že *„ukončením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci.“*

[11] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud i žalovaný správní orgán věc posoudily nesprávně. Ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, o které správce daně opřel zastavení řízení, dopadá na situace, kdy jsou v přezkumném řízení projednávány pohledávky, které nejsou pohledávkami za podstatou, tj. jež je zapotřebí uplatnit přihláškou. Nalézací řízení týkající se těchto pohledávek se pak podle předmětného ustanovení zastavuje (BAXA, J. et al. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Na nyní projednávanou věc však § 243 odst. 2 daňového řádu nedopadá. Citované ustanovení totiž hovoří o nalézacích řízeních týkajících se daňových *pohledávek*, konkrétně těch, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Pojem daňová pohledávka je třeba vykládat v souladu s ustálenou terminologií civilního práva (srov. § 488 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, resp. § 1721 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) jako právo věřitele, v případě daňové pohledávky právo správce daně na plnění ze strany dlužníka; tomu odpovídá i pojetí pohledávky daňové (srov. § 153 odst. 2 daňového řádu: *„Nedoplatek bradí daňový subjekt jako svůj daňový dluh; tomuto dluhu odpovídá na straně příslušného veřejného rozpočtu splatná daňová pohledávka.“*). V nyní projednávané věci se však vůbec nejednalo o daňové pohledávce správce

daně za stěžovatelem, která by byla projednávána v přezkumném řízení. V daném případě naopak stěžovatel tvrdil existenci přeplatku, tj. dluhu správce daně, nikoliv pohledávky.

[12] Pro předmětné řízení je proto klíčový § 242 odst. 2 daňového řádu: „*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 ve své první části obsahuje hmotněprávní kategorizaci vratitelného přeplatku jakožto majetku daňového subjektu pro účely insolvenčního řízení. Další část citovaného ustanovení 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 § 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 proběhlo přezkumné jednání, nezbavuje to správce daně povinností tvrzený přeplatek zjistit. Právní nepřípustnost přiznání k dani podaného po uplynutí lhůty ve smyslu § 244 odst. 1 daňového řádu, ani překážku pro pokračování řízení nelze z tohoto ustanovení dovozovat; nesplnění lhůty má toliko ten následek, že vznikne oprávnění správce daně bez dalšího stanovit daň podle pomůcek (§ 244 odst. 6 daňového řádu). Správce daně proto neměl řízení zastavovat a naopak vzít v potaz stěžovatelovo daňové tvrzení. Pokud by následně dospěl k závěru, že předmětný přeplatek tvrzený stěžovatelem skutečně existuje, stal by se přeplatek ve smyslu § 242 odst. 2 daňového řádu majetkem stěžovatele, respektive součástí majetkové podstaty ve smyslu § 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, v rozhodném znění. Zastavit řízení by mohl jen v případě, že zjistí naopak existenci daňové pohledávky, neboť tu by již tak jako tak nemohl v přezkumném řízení uplatnit.

[13] Tento výklad ustanovení hlavy VII dílu 2 daňového řádu se opírá též o skutečnost, že se jedná o ustanovení upravující vztah k insolvenčnímu řízení, a tudíž nelze při jejich výkladu pominout základní zásady insolvenčního řízení tak, jak jsou vymezeny v § 5 insolvenčního zákona:

„Insolvenční řízení spočívá zejména na těchto zásadách:

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

[14] Postup správce daně v nyní projednávané věci se jeví být v rozporu s citovanými zásadami, zejména pak se zásadami uvedenými v § 5 písm. a) a b) insolvenčního zákona. Správce daně navzdory znění první části ustanovení § 242 odst. 2 daňového řádu neumožnil, aby se potenciální přeplatek, pokud existoval, stal součástí majetkové podstaty, čímž nedostal principu co nejvyššího uspokojení věřitelů. Nejvyšší správní soud již v minulosti v podobné věci, kde insolvenční dlužník (resp. insolvenční správce) podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob a zažádal o vrácení přeplatku až po více než třech měsících po přezkumném jednání, výslovně konstatoval: „*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*

pokračování

v ust. § 5 písm. a) insolvenčního zákona, aby zvláštní zákon správci 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 dílci, systematicce ani smyslu a účelu nejsou patrné.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2013 č. j. 7 Afs 64/2011 - 55, č. 2927/2013 Sb. NSS). Citovaný rozsudek se sice vztahoval ještě k právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daně a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, jeho závěry však lze přiměřeně použít i na nyní projednávanou věc, ačkoliv se již řídí daňovým řádem z roku 2009. I zákon o správě daní a poplatků (§ 40b odst. 1 a 7) totiž stanovil obsahově shodné lhůty jako ty uvedené v § 244 odst. 1 a v § 245 daňového řádu, na něž odkázaly správní orgány i krajský soud. Nejvyšší správní soud proto dospěl ke shodnému závěru jako sedmý senát v citovaném rozsudku, totiž že správci daně nic nebránilo, aby vzal daňové přiznání stěžovatele v potaz a rozhodl o jeho žádosti o vrácení přeplatku na daní. Daňový řád ostatně v § 243 odst. 1 říká, že daňové řízení lze po zahájení insolvenčního řízení zahájit a v celém daňovém řízení pokračovat.

[15] Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu je zatížen vadou nesprávného právního posouzení právní otázky, a proto nezbylo než kasační stížnost vyhodnotit jako důvodnou a napadený rozsudek krajského soudu zrušit. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., zrušil Nejvyšší správní soud též rozhodnutí žalovaného. Žalovanému také podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odstavce 5 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku Nejvyšším správním soudem.

IV. Náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud je tak posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí rozhodnout též o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[17] Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem i před Nejvyšším správním soudem ze zákona osvobozen od soudního poplatku jakožto dlužník s dispozičními oprávněními v řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do majetkové podstaty nebo které mají být uspokojeny z tohoto majetku [§ 11 odst. 2 písm. n) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů], tudíž soudní poplatky nehradil a nepřísluší mu za ně náhrada. Stěžovatel byl v obou stupních zastoupen advokátem. Ze spisu přitom Nejvyšší správní soud zjistil, že za zastoupení v řízení před krajským soudem přísluší zástupci stěžovatele odměna za následující úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení nebo obhajoby na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v aktuálním znění], sepsání žaloby [písemné podání soudu nebo jinému orgánu týkající se věci samé podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za zastoupení v řízení před Nejvyšším správním soudem přísluší odměna za jeden úkon právní služby, a to za sepsání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu].

[18] Celkem jde tedy o tři úkony právní služby podle advokátního tarifu v plné výši. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5 aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu 3 100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k odměně přičíst 300 Kč za jeden úkon právní služby na úhradu hotových výdajů. Celková částka za úkony právní služby a náhradu hotových výdajů činí 10 200 Kč. Protože je zástupce stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se nárok o částku 2 142 Kč odpovídající 21% dani, kterou je zástupce

povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

[19] Celková náhrada nákladů řízení pro stěžovatele tedy představuje částku 12 342 Kč. K jejímu uhrazení byla stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

[20] Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, jelikož neměl úspěch ve věci.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. června 2015

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu