



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce Ing. M. N., CSc., správce konkursní podstaty úpadce T. a. s. v likvidaci, zastoupeného JUDr. Ing. Radovanem Karasem, advokátem v Unhošti, Dr. Beneše 51, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 10. 2004, čj. FŘ-2526/14/04 a čj. FŘ-2523/14/04, o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 13. 5. 2005, čj. 8 Ca 284/2004 - 25 a čj. 8 Ca 285/2004 - 25,

t a k t o :

- I. **Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 107/2005 a sp. zn. 8 Afs 108/2005 se spojují ke společnému projednání a rozhodnutí. Věc bude nadále vedena pod sp. zn. 8 Afs 107/2005.**
- II. **Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 13. 5. 2005, čj. 8 Ca 284/2004 - 25 a čj. 8 Ca 285/2004 - 25, se zrušují a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 10. 2004, čj. FŘ-2526/14/04, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (platebnímu výměru) Finančního úřadu ze dne 22. 10. 2003, čj. 369884/03/005964/4610, kterým bylo úpadci předepsáno penále za pozdní úhradu daně z převodu nemovitostí ve výši 121 539 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 10. 2004, čj. FŘ-2523/14/04, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (platebnímu výměru) Finančního úřadu ze dne 22. 10. 2003, čj. 369872/03/005964/4610, kterým bylo úpadci předepsáno penále za pozdní úhradu daně z převodu nemovitostí ve výši 118 858 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobami u Městského soudu v Praze, který je rozsudky ze dne 13. 5. 2005, čj. 8 Ca 284/2004 - 25 a čj. 8 Ca 285/2004 - 25, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud dospěl v obou rozsudcích ke shodnému závěru, podle kterého správce daně pochybil, nebrav v potaz zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“). Tento zákon byl zrušen s účinností od 1. 7. 2007 zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), popsaná změna právní úpravy se však nijak nedotýká věci nyní posuzované soudem (§ 75 odst. 1 s. ř. s., srov. rovněž § 432 insolvenčního zákona). Zákon o konkursu a vyrovnání je třeba v posuzovaných věcech považovat za *lex specialis* ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), a správce daně ani žalovaný proto nemohli ve věci postupovat pouze podle daňového řádu, bez současného zohlednění zákona o konkursu a vyrovnání. Správce daně sdělil úpadci platebními výměry předpis daňového penále za období od 2. 5. 1997 do 22. 9. 1999, resp. 27. 1. 2000, včetně, přičemž na majetek úpadce byl dnem 7. 9. 1998 prohlášen konkurs. Správce daně tedy předepsal penále bez rozlišení časového období před a po prohlášení konkursu, a bez zohlednění ustanovení § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání. Závěrem rozsudku městský soud uvedl, že napadená rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost, spočívající v nedostatku důvodů.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudkům městského soudu kasačními stížnostmi. Obě kasační stížnosti se s prakticky shodným odůvodněním odvolávají na kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. tvrzenou nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Stěžovatel se domnívá, že svým postupem neporušil ustanovení § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání. Správce daně totiž předepsal penále za období před i po prohlášení konkursu, ale jeho rozhodnutí mělo pouze deklaratorní charakter. Povinnost zaplatit penále existuje ze zákona i bez vydání platebního výměru (§ 63 odst. 1, 2 a 4 d. ř.), kterým se neukládá ani nevyměřuje nová daňová povinnost, ale je jím sdělen předpis penále, jako konkrétní částky vymezené v zákoně procentní sazbou z nedoplatku daně k určitému dni. Platební výměr je sice při vymáhání daňové pohledávky exekučním titulem, ale správce daně v rámci řízení vedoucího k předpisu penále zkoumá především existenci daňové pohledávky, nikoliv její vymahatelnost. Vymáhacím řízením je každé řízení vedoucí k uspokojení pohledávky – při něm pak musí být respektována ustanovení vylučující pohledávky z uspokojení, včetně § 33 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání. Otázky uspokojování existujících a splatných daňových pohledávek lze řešit teprve v řízení směřujícím přímo k uspokojení pohledávky. Zrušení napadeného rozhodnutí může vést pouze k tomu, že stěžovatel rozliší časové pásmo před a po prohlášení konkursu. Na podstatě věci takový úkon nezmění ničeho, protože s ohledem na lhůty vyplývající ze zákona o konkursu a vyrovnání nebude možné přihlásit penále za období do prohlášení konkursu jako pohledávku za podstatou, a celková částka penále zůstane v každém případě i nadále jako pohledávka za úpadcem. Stěžovatel je toho názoru, že daňové řízení probíhalo v souladu s § 40 odst. 11 daňového řádu, nebylo v důsledku prohlášeného konkursu přerušeno, předpis penále byl proveden v souladu s § 63 odst. 1, 2 a 4 d. ř., a platební výměr stejně jako rozhodnutí žalovaného netrpí nezákonností.

Žalovaný se ke kasačním stížnostem nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud především spojil řízení o kasačních stížnostech proti shora jmenovaným rozsudkům městského soudu ke společnému projednání a rozhodnutí (§ 39 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.). Jedná se o řízení s týmiž účastníky, kdy jsou napadená rozhodnutí žalovaného, rozsudky městského soudu i kasační stížnosti obdobné, s prakticky totožným odůvodněním. Účelnost spojení věcí a procesní ekonomie takového postupu jsou tedy zřejmé.

Kasační stížnosti jsou důvodné.

O důvodech kasačních stížností Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasačních stížností, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) takto:

Nejvyšší správní soud se již v minulosti otázkou vztahu mezi platebním výměrem na penále za pozdní úhradu daňové povinnosti a konkursem prohlášeným na majetek daňového dlužníka zabýval (srov. zejména rozsudek ze dne 11. 5. 2005, čj. 1 Afs 96/2004 - 62, publikovaný pod č. 674/2005 Sb. NSS).

Penále, jeho sazby, splatnost apod. jsou upraveny v části šesté daňového řádu (§ 57 – § 73a), která nese název „Placení daní“. Úkony tam spadající navazují na vyměření daně podle části třetí, ale řídí se vlastním režimem a nelze na ně libovolně vztahovat pravidla upravená v jiných částech daňového řádu. Správce daně platebním výměrem, sloužícím k předpisu penále, neukládá novou povinnost, ale oproti platebnímu výměru, jímž vyměřuje daň, pouze deklaruje povinnost již vzniklou ze zákona. Povinnost k úhradě penále vzniká v první den prodlení a trvá po celou dobu prodlení; mění se pouze částka penále, která se s každým dnem prodlení zvyšuje podle zákonné sazby. Je proto věcně opodstatněné dokonce i to, že správce daně sdělí předpis penále v plné výši bez ohledu na to, zda již poplatníkovi dříve sdělil celkovou výši penále existujícího k určitému datu v minulosti a stanovil náhradní lhůtu splatnosti této částky, jde totiž stále o stejnou povinnost. V popsaném případě postačuje, pokud správce daně v pozdějším platebním výměru rozliší částku dříve a nově sdělovanou a stanoví náhradní lhůtu splatnosti právě jen u částky nové.

Dále je nutné zmínit, že uvedení lhůty splatnosti směřuje pouze k naplnění jedné z formálních náležitostí platebního výměru [srov. § 32 odst. 2 písm. e) d. ř.], neboť penále je v souladu s § 63 odst. 4 d. ř. splatné dnem, kdy byly stanoveny podmínky pro jeho uplatnění. Samotné penále se nepenalizuje, prodlení (které se odvíjí ode dne splatnosti) totiž nastává jen při neuhrazení splatné daně, a nikoli též jejího splatného příslušenství. Je-li tedy daňový poplatník skutečně v prodlení a je-li výše penále vzniklá mu ze zákona k určitému dni vypočtena správně, je pro jeho postavení důležité, že platební výměry na penále podmiňují splatnost skutečností, že penále dosud nebylo uhrazeno. Pokud tedy již byla uhrazena alespoň část penále, stává se platební výměr v tomto rozsahu bezpředmětným a v případném exekučním řízení by jej správce daně nemohl s úspěchem použít coby exekuční titul.

K samotné možnosti předepsat v průběhu konkursního řízení penále za období po prohlášení konkursu Nejvyšší správní soud uvádí:

I když povinnost k platbě penále a jeho splatnost vzniká daňovému dlužníku přímo ze zákona, je správce daně povinen sdělit mu předpis penále platebním výměrem. Jelikož se daňové řízení prohlášením konkursu nepřerušuje (§ 40 odst. 11 d.ř.), tato povinnost stíhá správce daně i v průběhu konkursního řízení.

Pokud vznikla povinnost zaplatit penále až po prohlášení konkursu, nelze pohledávku správce daně z tohoto titulu uspokojit v konkursním řízení [§ 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání, *a contrario*]. Platební výměr, jímž byl stěžovateli sdělen předpis penále, se ovšem citovanému zákonnému ustanovení nepříčí. Jak bylo výše uvedeno, takový výměr pouze deklaruje již vzniklou povinnost a nesměřuje přímo k uspokojení pohledávky správce daně. Během konkursu jej nelze užít k vymáhání dlužného penále, a v důsledku jeho vydání se tak nezmenšuje konkursní podstata; až po zrušení konkursu by případně mohl sloužit jako exekuční titul. Sdělením předpisu penále správce daně pouze informuje daňového dlužníka o výši penále a stanovením náhradní lhůty splatnosti činí zadost požadavkům ustanovení § 32 daňového řádu na formální náležitosti rozhodnutí; rozhodně jím však nepožaduje úhradu penále, což mu zapovídá již zmíněné ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání.

K předepsání penále jedním platebním výměrem pro období před i po prohlášení konkursu na majetek daňového dlužníka Nejvyšší správní soud dále doplňuje:

V posuzované věci je především třeba uvést, že správce daně nepřihlásil svůj nárok na penále, vzniklé ke dni prohlášení konkursu (§ 13 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání). Pohledávky za podstatou přitom tvoří pouze daně, poplatky ad. vzniklé po prohlášení konkursu [§ 33 odst. 2 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání], zatímco mj. penále za nezaplacení daní, pokud povinnost jeho zaplacení vznikla před prohlášením konkursu, není vyloučeno z uspokojení pohledávek a tvoří pohledávku druhé třídy (srov. § 32 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání), která musí být přihlášena u soudu (srov. § 20 zákona o konkursu a vyrovnání). Je proto nepochybné, že v rámci konkursního řízení nemůže být tato část penále, předepsaného platebními výměry ze dne 22. 10. 2003, vymáhána. S ohledem na shora popsany charakter platebního výměru, jímž je předepsáno penále za pozdní úhradu daně, je proto vydání takových výměrů v posuzované věci pro postavení žalobce prakticky irrelevantní.

Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné vztáhnout na posuzovaný případ např. ani závěry vyslovené Ústavním soudem v rozhodnutí ze dne 28. 7. 2005, čj. III. ÚS 648/04 (www.judikatura.cz). Platební výměry s navazujícími rozhodnutími žalovaného se totiž majetkové podstaty úpadce v průběhu konkursního řízení nemohou dotknout. Vzhledem k popsaným závěrům je zároveň zřejmé, že v posuzované věci nemohlo mít vliv na právní postavení žalobce a podstatu úpadce vydání platebních výměrů bez rozlišení časového období před a po prohlášení konkursu.

Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že městský soud, přes svoji právní argumentaci, zrušil napadená rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost spočívající

v nedostatku důvodů. Městský soud v tomto závěru zřejmě vyšel z toho, že „žalovaný při svém rozhodování nechal v potaz zákon o konkursu a vyrovnání, jímž je nutno se současně zabývat“. Nejvyšší správní soud se s odkazem ke svému odůvodnění shora s právním názorem městského soudu neztotožňuje, neboť jak stěžovatel správně uvedl, formální rozlišení časového období před a po prohlášení konkursu by v posuzované věci na právním postavení žalobce ničeho nemohlo změnit.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnosti opodstatněnými [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.], proto rozsudky městského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Městský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti rozhodne městský soud v rámci nového rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. srpna 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu