



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **Ing. Josef Vavříčka**, bytem F. Šrámka 2584, Teplice, správce konkursní podstaty společnosti MELBRO a. s., se sídlem Žernosecká 17, Litoměřice, zastoupený JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem se sídlem Masarykova 43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 3. 2008, č. j. 15 Ca 190/2007 – 20,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Finanční úřad v Litoměřicích platebním výměrem ze dne 3. 11. 2006, č. j. 112550/06/196912/6126, sdělil společnosti MELBRO a. s. (dále jen „úpadce“) penále v celkové výši 23 338 Kč vzniklé prodlením úpadce s placením daně z přidané hodnoty za zdaňovací období dubna 2003. Tentýž finanční úřad sdělil úpadci platebním výměrem ze dne 6. 11. 2006, č. j. 113149/06/196912/6126, penále v celkové výši 21 240 Kč vzniklé prodlením

úpadce s placením daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 2000, a platebním výměrem ze dne 6. 11. 2006, č. j. 113147/06/196912/6126, penále v celkové výši 4560 Kč vzniklé prodlením úpadce s placením daně z přidané hodnoty za zdaňovací období října 2000.

Proti těmto třem rozhodnutím podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 8. 2007, č. j. 10616/07-1500, zamítl.

Žalobce napadl toto rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, v níž uvedl pět okruhů žalobních námitek.

Pokud jde o první okruh námitek, žalobce namítal zejména, že se v daném případě nejednalo o *sdělení* penále na dani, jak uvádí žalovaný, ale ve skutečnosti bylo platebními výměry *rozhodnuto* o předpisu penále, kdy se rozdíl vypočteného penále určuje k zaplacení a stanoví se splatnost v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, tedy na listopad 2006, kdy prokazatelně konkurs (prohlášený na majetek úpadce dne 26. 10. 2000 - pozn. NSS) stále ještě trval. Žalobce byl dále toho názoru, že § 14 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, v relevantním znění (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), bránil tomu, aby bylo vydáno napadené rozhodnutí a zvláště, aby pak podle tohoto rozhodnutí byl daňový subjekt povinen provádět platbu. Podle § 14 odst. 1 písm. c) zákona o konkursu a vyrovnání se řízení o nárocích, které se týkaly majetku patřícího do konkursní podstaty, nebo které měly být uspokojeny z tohoto majetku, přerušovala s výjimkami uvedenými dále; mezi tyto výjimky ovšem daňové řízení zahrnuto nebylo. Ohledně předmětného penále pak dle názoru žalobce platil § 14 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání, neboť řízení o nárocích, které se týkaly majetku patřícího do podstaty nebo které měly být uspokojeny z tohoto majetku, mohla být zahájena jen na návrh správce nebo proti správci; ovšem jednalo-li se o pohledávky, které bylo třeba přihlásit v konkursu, mohlo být řízení zahájeno jen za podmínek uvedených v § 23 a § 24 zákona o konkursu a vyrovnání, což daný případ nebyl. Postup správce daně tedy byl dle názoru žalobce v naprostém rozporu s těmito speciálními ustanoveními zákona o konkursu a vyrovnání.

Druhým okruhem žalobních námitek žalobce brojil proti způsobu úhrady daňového penále. Žalobce namítal, že předepsané penále za zdaňovací období října 2000, prosince 2000 a dubna 2003 zahrnuje již původně předepsané penále (tj. penále, které vzniklo v období do prohlášení konkursu, tj. do 26. 10. 2000 a bylo úpadci sděleno dřívějšími platebními výměry správce daně, přičemž správce daně provedl zápočet přeplatku na dani z přidané hodnoty s tímto původně předepsaným penále). Žalobce tyto zápočty považuje za nezákonné.

Třetím okruhem žalobních námitek žalobce brojil proti způsobu výpočtu daňového penále. Žalobce namítal, že podle § 63 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Ze zákona o konkursu a vyrovnání však vyplývá, že po prohlášení konkursu nemůže nastat ani splatnost daně za předchozí období, ani nemůže nastoupit povinnost zaplatit takovou daň, která není splatná. V důsledku toho nemůže konkursní správce být v prodlení a nemůže mu být účtován ani úrok z prodlení.

V rámci čtvrtého okruhu žalobních námitek žalobce uváděl, že v souladu s § 14 zákona o konkursu a vyrovnání bylo nepřípustné uplatňovat povinnost vzniklou *před* prohlášením konkursu proti konkursní podstatě. Správce daně byl naopak povinen přihlásit jako pohledávku vůči podstatě penále vzniklé do prohlášení konkursu. Ustanovení § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání neznamenovalo, že by nebylo nutné takové pohledávky (v době prohlášení konkursu již vzniklé) do konkursu přihlašovat. Vycházelo se z toho, že pro potřeby konkursu se toto penále prohlášením konkursu omezovalo z hlediska jeho konečné výše. Totéž dle žalobce

platilo u pohledávek na penále, které vznikly za trvání konkursu, i když pro penále vzniklé *po* prohlášení konkursu platil jiný režim uspokojení [jednalo se dle žalobce o pohledávky za podstatou podle § 31 odst. 2 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání].

V pátém okruhu žalobních námitek žalobce uváděl, že žalovaný dostatečně nezohlednil námitku promlčení. Podle žalobce se v projednávané věci jedná o nedoplatky penále, kdy promlčecí lhůty pro daňovou povinnost a povinnost zaplatit daňové penále jsou samostatné a nelze je směřovat. Lhůta k vyměření a vymáhání daňového penále běží podle žalobce nezávisle na daňové kontrole, která řešila samotný nedoplatek na dani. Podle § 63 odst. 4 daňového řádu (jak ve znění k 1. 4. 1997, tak ve znění k 31. 12. 2006) bylo penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Skutečnost, že u nedoplatku na dani probíhala daňová kontrola (byť skončila vydáním dodatečného daňového platebního výměru ze dne 27. 10. 2000), neznamená, že by § 47 odst. 2 daňového řádu platil i pro lhůty pro promlčení daňového penále (žalobce zde evidentně přejímá argumentaci z žaloby v jiné věci, neboť jím uváděné skutečnosti neodpovídají skutkovému stavu v projednávané věci – pozn. NSS). Podle žalobce jde o dvě samostatné pohledávky se samostatným režimem a samostatnými lhůtami (žalobce podotýká, že věta – „*Úrok z prodlení, který vznikl v důsledku nedoplatku dodatečně vyměřované daně do dne jejího dodatečného vyměření, je splatný ve stejné náhradní lhůtě splatnosti jako dodatečně vyměřená daň...*“ – byla do § 63 odst. 4 daňového řádu vložena až s účinností od 1. 1. 2007). Podle žalobce tak došlo k promlčení penále.

Krajský soud žalobu zamítl. První okruh žalobních námitek krajský soud shledal nedůvodným, neboť platební výměr sloužící k předpisu penále neukládal novou povinnost; toliko se jím deklarovala povinnost vzniklá již na základě zákona. Povinnost k úhradě penále vznikala první den prodlení a trvala po celou dobu prodlení; měnila se pouze částka penále, která se s každým dnem prodlení zvyšovala podle příslušné sazby. Právě z důvodu deklaratorního charakteru platebního výměru na penále je lichá i argumentace odkazující na § 14 zákona o konkursu a vyrovnání. I když povinnost k platbě penále a jeho splatnost vznikala daňovému subjektu přímo ze zákona, byl správce daně dle § 63 odst. 4 daňového řádu povinen sdělit mu předpis penále platebním výměrem. Dle § 40 odst. 11 daňového řádu se daňové řízení prohlášením konkursu nepřerušovalo, tato povinnost tedy stíhala správce daně i v průběhu daňového řízení.

Ke druhému okruhu žalobních námitek krajský soud konstatoval, že v řízení, v němž je žalobou napadeno rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru, kterým bylo sděleno penále, nelze přezkoumávat způsob úhrady původně sděleného penále. Uvedenou námitku měl žalobce uplatnit v žalobě proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty.

Třetí okruh žalobních námitek krajský soud shledal rovněž nedůvodným, neboť daň z přidané hodnoty za zdaňovací období října 2000 byla splatná nejpozději dne 27. 11. 2000, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 2000 nejpozději dne 25. 1. 2001 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období dubna 2003 nejpozději dne 26. 5. 2003. Ode dne následujícího po posledním dni splatnosti je plátce v prodlení. Podle § 40 odst. 11 daňového řádu se daňové řízení prohlášením konkursu nepřerušovalo (což potvrzoval i § 31 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání) a vyměřené daně se tudíž staly splatné ve výše uvedených lhůtách pro podání daňových příznání. Vzhledem k tomu, že se předmětné daně staly splatnými a nedošlo k jejich zaplacení, vznikalo u těchto daní v souladu s § 63 odst. 2 daňového řádu penále.

Krajský soud se neztotožnil ani se čtvrtým okruhem žalobních námitek. Krajský soud nejprve zdůraznil, že ve všech třech případech nastal první den prodlení až po prohlášení konkursu, a proto penále nemohlo být jako pohledávka do konkursu přihlášeno. Krajský soud dále s odkazem na deklaratorní charakter předpisu penále konstatoval, že platební výměr, jímž byl sdělen předpis penále, pouze deklaruje již vzniklou povinnost a nesměřuje přímo k uspokojení pohledávky správce daně. Během konkursu jej nelze užít k vymáhání penále vzniklého po prohlášení konkursu. V důsledku jeho vydání se tak nezmenšuje konkursní podstata; až po zrušení konkursu by případně uvedený platební výměr mohl sloužit jako exekuční titul.

Krajský soud posléze neshledal důvodnou ani námitku promlčení (týkající se pouze penále sděleného za zdaňovací období října 2000 a prosince 2000), neboť sdělení předpisu penále daňovému dlužníkovi není omezeno samostatnou lhůtou (ani tříletou prekluzivní lhůtou k vyměření daně dle § 47 daňového řádu, ani samostatnou šestiletou promlčecí lhůtou dle § 70 daňového řádu), nýbrž je vázáno na běh šestileté promlčecí lhůty (dle § 70 daňového řádu) pro vybrání samotné daně. Je-li běh této lhůty pro vybrání daně přerušen (§ 70 odst. 2 daňového řádu), vztahuje se nová lhůta nejen na vybrání daně, ale též na sdělení předpisu penále. V projednávané věci šestiletá promlčecí lhůta pro vybrání daně z přidané hodnoty za říjen 2000 začala běžet dne 1. 1. 2001 a uplynula dne 31. 12. 2006; pro vybrání daně z přidané hodnoty za prosinec 2000 pak začala běžet dne 1. 1. 2002 a uplynula dne 31. 12. 2007. Penále bylo žalobci sděleno dne 29. 11. 2006 a k promlčení tudíž nedošlo.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž explicitně odkazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti navazuje na některé již popsané žalobní námítky. Stěžovatel především nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož platební výměr sloužící k předpisu penále má pouze deklaratorní charakter, neboť neukládá novou povinnost. Pokud má platební výměr na penále význam pouze deklaratorní, pak podle stěžovatele nebyl možný takový jeho výrok, ve kterém se určuje povinnost zaplacení a stanoví se splatnost v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne doručení výměru s tím, že proti tomuto platebnímu výměru je možné odvolání. Pokud by význam platebního výměru byl pouze deklaratorní, nemohla by v něm být stanovena povinnost konkrétní daňové penále platit. S tím podle stěžovatele souvisí i námitka, že podle § 14 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání došlo k přerušení řízení. Stěžovatel nadále trvá na tom, že toto ustanovení bránilo tomu, aby bylo vydáno rozhodnutí ve věci a aby podle tohoto ustanovení byl daňový subjekt zavázán provádět platby – jak doslovně výrok předmětného platebního výměru zní. Pokud krajský soud dovodil, že takový výměr pouze deklaruje povinnost a nesměřuje přímo k uspokojení pohledávky správce daně, pak by taková skutečnost měla být v platebním výměru uvedena. Pokud by šlo jen o informování daňového dlužníka o výši penále, pak by takový informativní předpis penále nemohl zahrnovat stanovení povinnosti k zaplacení, zvláště s uvedením lhůty, která se počítá od doručení či právní mocí rozhodnutí. Takovým platebním výměrem rozhodování o penále končí, na něj již dál nic nenavazuje, takže podle stěžovatele není splněna ani podmínka uvedená v § 14 odst. 1 písm. c) zákona o konkursu a vyrovnání. Dále stěžovatel namítá, že dle § 40 odst. 11 daňového řádu se sice daňové řízení nepřerušovalo, z toho ale podle něj nelze dovodit, že by takové daňové řízení končilo vydáním rozhodnutí.

Konečně stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož v řízení, v němž je žalobou napadeno rozhodnutí zamítající odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru, kterým bylo sděleno penále, nelze přezkoumávat způsob úhrady původně sděleného penále. Stěžovatel je toho názoru, že otázky vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty a započtení tohoto přeplatku vůči nedoplatku na penále na téže dani spolu úzce souvisí, a proto není možné otázku započtení vynechat z přezkoumání v projednávané věci jen z toho důvodu, že by se snad formálně jednalo o jiné řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž se ve všech ohledech ztotožnil s názorem krajského soudu.

III.

Posouzení podmínek řízení a právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

III. a)

Povaha platebního výměru na penále a jeho účinky v době konkursu

Pokud jde o povahu „platebního výměru“, kterým se daňovému subjektu sdělovalo penále, klíčová právní otázka stojí, zda-li toto rozhodnutí má deklaratorní, nebo konstitutivní účinky.

Podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc, bylo „penále ... splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno“.

Nejvyšší správní soud již judikoval, že „penále není daní, proto se nevyměřuje; nabíhá ze zákona, jakmile jsou splněny zákonem stanovené předpoklady, ke jeho výši dospívá správce daně matematickou operací, kterou daňovému subjektu sděluje formou platebního výměru (§ 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Nezjišťují se zde skutečnosti rozhodné pro určení výše původní daňové povinnosti tak, jak je tomu u daně při vyměřovacím řízení, vytýkacím řízení či daňové kontrole, neboť v každém okamžiku daňového řízení nastalém po splatnosti daně lze penále vypočítat na základě již učiněného rozhodnutí o daní“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007 - 72; viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 9 Afs 65/2007 - 54, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Afs 78/2005 - 29, všechny dostupné na www.nssoud.cz,

a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 96/2004 - 62, publikovaný pod č. 674/2005 Sb. NSS).

Používání označení „platební výměr“ pro rozhodnutí, kterým se daňovému subjektu sdělovalo penále, tak nemělo nic společného s vyměřováním daně, a nelze jej tedy chápat tak, že by se penále zjišťovalo a předepisovalo dle stejných pravidel a ve stejném režimu jako daň samotná. Nejen z povahy tohoto institutu, ale i z jeho systematického zařazení v zákoně je zřejmé, že sdělení penále nespádalo do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení (vybírání) daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007 - 72, www.nssoud.cz). Zatímco daň je stanovena teprve okamžikem vyměření či doměření správcem daně (ať již konkludentním dle § 46 odst. 5 daňového řádu nebo na základě platebního výměru - § 46 odst. 4 daňového řádu - či dodatečného platebního výměru - § 46 odst. 7 daňového řádu), penále na dani vznikalo přímo ze zákona, účelem vydání platebního výměru na penále bylo podání informace daňovému dlužníku o vzniku penále, o jeho výši, skutečnostech tuto výši určujících a v neposlední řadě byla tímto účelem výzva k zaplacení penále, pokud již nebylo uhrazeno. Daňový dlužník byl tak o výši penále pouze „vyrozuměn“ a platební výměr na penále vzniklé na základě prodlení s placením splatné částky daně podle § 63 odst. 4 daňového řádu byl pouze deklaratorním správním aktem.

Lze tedy uzavřít, že platební výměr, kterým bylo daňovému subjektu dle § 63 odst. 4 daňového řádu sdělováno penále, je deklaratorním rozhodnutím.

S výše uvedenou námitkou ohledně povahy „platebního výměru“, kterým se daňovému subjektu sdělovalo penále, podle stěžovatele souvisí i námitka týkající se § 14 odst. 1 písm. c) a d) zákona o konkursu a vyrovnání. Stěžovatel nadále trvá na tom, že toto ustanovení brání tomu, aby bylo vydáno rozhodnutí o předpisu daňového penále. Dále stěžovatel namítá, že § 40 odst. 11 daňového řádu sice stanovil, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje, z toho ale nelze dovodit, že by takové daňové řízení mělo končit vydáním rozhodnutí.

Klíčovou otázkou tedy je, zda správce daně mohl vydat platební výměr, kterým daňovému subjektu dle § 63 odst. 4 daňového řádu sdělil penále, v době, kdy byl na majetek daňového dlužníka prohlášen konkurs.

Podle § 14 odst. 1 písm. c) a d) zákona o konkursu a vyrovnání „*prohlášení konkursu má tyto účinky:*

- a) ...
- b) ...
- c) *řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do konkursní podstaty nebo které mají být uspokojeny z tohoto majetku, jejichž účastníkem je úpadce, se přerušují, ledaže jde o trestní řízení (v němž však nelze rozhodnout o náhradě škody), o řízení o výživném nezletilých dětí, o řízení o výkon rozhodnutí; s výjimkou řízení o pohledávkách, které je třeba přihlásit v konkursu (§ 20), lze v řízení pokračovat na návrh správce, popřípadě ostatních účastníků řízení a správce se stává účastníkem řízení místo úpadce,*
- d) *řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do podstaty nebo které mají být uspokojeny z tohoto majetku, mohou být zabývána jen na návrh správce nebo proti správci; jde-li o pohledávky, které je třeba přihlásit v konkursu (§ 20 odst. 1), může být řízení, s výjimkou řízení o výkon rozhodnutí, zabýváno jen za podmínek uvedených v § 23 a § 24,...*“

Podle § 40 odst. 11 daňového řádu „*při prohlášení konkurzu podle zvláštního předpisu je daňový subjekt povinen podat nejpozději do 30 dnů ode dne účinnosti prohlášení konkurzu přiznání za uplynulou část zdaňovacího období. Prohlášením konkurzu se daňové řízení nepřerušuje*“.

I v tomto bodě se zdejší soud ztotožňuje s argumentací krajského soudu. Jak bylo uvedeno již výše, platební výměr, kterým byla sdělována výše penále, měl deklaratorní povahu. Krajský soud tak správně dovodil, že o stanovení výše penále se nevedlo žádné správní řízení, jehož výsledkem by bylo konstitutivní rozhodnutí o stanovení výše daně a uložení povinnosti toto penále uhradit. I když povinnost k platbě penále a jeho splatnost vznikala daňovému dlužníku přímo ze zákona, byl správce daně dle § 63 odst. 4 daňového řádu povinen sdělit mu předpis penále platebním výměrem. Jelikož se dle § 40 odst. 11 daňového řádu daňové řízení prohlášením konkursu nepřerušovalo, tato povinnost stíhala správce daně i v průběhu konkursního řízení.

Kasační soud se ztotožňuje s krajským soudem i v tom, že takový výměr pouze deklaruje již vzniklou povinnost a nesměřuje přímo k uspokojení pohledávky správce daně, pokud byl vydán během konkursu. V době konkursu jej totiž není možné užít přímo 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 (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Afs 78/2005 - 29, www.nssoud.cz). Uvedený závěr platí jak pro penále, které vzniklo před prohlášením konkursu (v dané věci není relevantní), tak pro penále, které vzniklo až po prohlášení konkursu. Penále vzniklé před prohlášením konkursu bylo totiž dle § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání pohledávkou vůči úpadci, kterou bylo třeba do konkursu řádně přihlásit a nebylo možné ji tedy v průběhu konkursu uspokojit jinak než v rámci rozvrhu výtěžku konkursní podstaty. Pokud jde o penále vzniklé po prohlášení konkursu (o něž jde v projednávaném případě), nejednalo se, jak již zdejší soud rovněž opakovaně judikoval, o pohledávku za podstatou, neboť dle § 31 odst. 2 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání patřily mezi pohledávky za podstatou pouze daně vzniklé po prohlášení konkursu, nikoli však daňové penále. Toto penále tedy nebylo možné, jak již konstatoval krajský soud, v průběhu konkursu vůbec uspokojit [§ 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání *a contrario*], a bylo by možné je vůči daňovému dlužníkovi případně vymáhat teprve po zrušení konkursu.

Sdělení předpisu penále v průběhu konkursu bylo tedy skutečně především informací pro úpadce i správce jeho konkursní podstaty o celkové výši penále, zároveň je ovšem třeba přisvědčit stěžovateli v tom, že v tomto případě by v platebních výměrech na penále neměla být stanovena náhradní 15 denní lhůta pro zaplacení penále, jež by se odvíjela od doručení platebních výměrů, ač takovou lhůtu předpokládal § 63 odst. 4 daňového řádu, neboť, jak již bylo řečeno, daňové penále v průběhu konkursu nebylo možné přímo vymáhat vůči konkursní podstatě. Náhradní lhůta k zaplacení penále se tedy měla odvíjet až od právní moci budoucího usnesení konkursního soudu o zrušení konkursu (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 162/2005 - 52, www.nssoud.cz). V daných případech však uvedené pochybení správce daně nemělo žádný vliv na hmotněprávní postavení úpadce či stěžovatele, a to opět proto, že se jednalo právě o platební výměry na penále. Již zákonné označení „náhradní lhůta“ vypovídá o tom, že se jednalo o lhůtu dodatečnou, která na prvotní splatnost penále neměla žádný vliv, ta nastávala dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro uplatnění penále (§ 63 odst. 4 věta první daňového řádu). Navíc ani případné prodlení s placením penále nemělo pro daňového dlužníka ze zákona žádné negativní důsledky, neboť dle § 63 odst. 2 daňového řádu se nedoplatky na příslušenství daně dále nepenalizovaly. V předmětné věci by tedy nemělo žádný smysl, aby krajský soud pro uvedené pochybení předmětné platební výměry či následné rozhodnutí žalovaného rušil.

Stěžovatel rovněž uplatnil námitku, podle níž se výše uvedený závěr plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 96/2004 - 62, publikovaného pod č. 674/2005 Sb. NSS, na nějž se odvolával rovněž krajský soud, vztahuje toliko na situace, kdy platební výměr, kterým se sdělovalo penále, zahrnoval penále vzniklé až po prohlášení konkursu, zatímco v nyní posuzované věci jde podle stěžovatele o penále vzniklé před prohlášením konkursu. Stěžovatel se ovšem mylí hned dvakrát. Za první, ve věci sp. zn. 1 Afs 96/2004 zahrnoval platební výměr penále vzniklé *před* i po prohlášení konkursu, ovšem stanovil náhradní lhůtu pouze pro dosud nezaplacenou částku penále, která se týkala penále vzniklého po prohlášení konkursu. Za druhé, v projednávané věci šlo o penále, které vzniklo *po* prohlášení konkursu.

Pro úplnost zdejší soud dodává, že argument stěžovatele, podle něhož „§ 40 odst. 11 daňového řádu sice uvádí nepřerušování daňového řízení, z toho ale nelze dovodit, že by dál takové daňové řízení končilo vydáním rozhodnutí“ považuje za lichý. Pokračování v daňovém řízení, které nemůže skončit vydáním rozhodnutí, nedává žádný smysl. Stejně tak je lichý argument stěžovatele uplatněný v žalobě, že druhá věta § 40 odst. 11 daňového řádu dopadala pouze na daňové řízení podle první věty téhož ustanovení, tj. podání přiznání za uplynulou část zdaňovacího období. Druhá věta § 40 odst. 11 daňového řádu totiž stanovila, že „*prohlášením konkursu se daňové řízení* [tedy nutně takové, které běželo před prohlášením konkursu – pozn. NSS] *nepřerušuje*“. Aby bylo možné řízení vůbec přerušit, musí toto řízení již běžet. Jinými slovy, z povahy věci nelze *přerušovat* řízení, které v době prohlášení konkursu neběželo. První věta § 40 odst. 11 daňového řádu pak stanovila povinnost podat *po prohlášení konkursu* přiznání za uplynulou část zdaňovacího období. Z jazykového a logického výkladu tedy jednoznačně plyne, že druhá věta § 40 odst. 11 daňového řádu *nedopadala* pouze na daňové řízení podle první věty téhož ustanovení.

III. b)

Započtení přeplatku na dani z přidané hodnoty vůči daňovému penále

Druhá kasační námitka stěžovatele spočívá v tom, že otázky vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty, resp. jeho započtení vůči penále na téže dani spolu úzce souvisí, a tudíž není možné otázku započtení vynechat z přezkoumání v projednávané věci jen z toho důvodu, že by se snad formálně jednalo o jiné řízení.

Ohledně této námitky se zdejší soud plně ztotožňuje s krajským soudem. Předmětem projednávané kasační stížnosti je přezkum rozhodnutí, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům, kterými bylo sděleno penále. Otázka způsobu úhrady původně sděleného penále, tj. v projednávané věci tvrzené převedení přeplatku daně z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku na penále na téže dani, je otázkou samostatnou, která byla předmětem samostatného daňového řízení, a to konkrétně řízení o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty. Bylo tedy na stěžovateli, aby po vyčerpání opravných prostředků v daňovém řízení brojil žalobou proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku a výše uvedenou námitku v tomto řízení uplatnil. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2006, č. j. 8 Afs 76/2005 - 73, www.nssoud.cz, jehož se stěžovatel v této souvislosti dovolával, byl vydán právě v řízení, v němž správní soudy přezkoumávaly rozhodnutí finančních orgánů ve věci zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku, resp. převedení přeplatku na dani na úhradu daňového nedoplatku, nikoliv ve věci platebního výměru na daňové penále. Nejvyšší správní soud se tedy nemohl v předmětné věci zabývat shodnými otázkami jako ve věci sp. zn. 8 Afs 76/2005.

IV.

Shrnutí a rozhodnutí o nákladech řízení

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uplatněné kasační námitky nejsou důvodné, nad rámec stížních bodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal ani jiné vady, k nimž by musel dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 24. dubna 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu