



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce **JUDr. Bohumila Urbana**, bytem Litoměřice, Stavbařů 4, správce konkurzní podstaty úpadce Františka Valenty, Litoměřice, U Kapličky 442/3, zastoupeného JUDr. Pavlem Polákem, advokátem se sídlem Liběšice 89, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 39/61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 2. 2008, č. j. 15 Ca 74/2007 – 13,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 2. 2008, č. j. 15 Ca 74/2007 – 13 **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2003, č. j. 3780/150/03, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům č. j. 93481/02/196911/6742, č. j. 93853/02/196911/6742, č. j. 93858/02/196911/6742 a č. j. 93847/02/196911/6742 na penále na dani z přidané hodnoty vydaných Finančním úřadem v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) dne 12. 11. 2002.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel považuje rozhodnutí soudu za nepřezkoumatelné, neboť se krajský soud opětovně nezabýval všemi námitkami stěžovatele a to přesto, že z tohoto důvodu byl předchozí rozsudek krajského soudu Nejvyšším správním soudem zrušen. Dle stěžovatele z odůvodnění rozsudku vyplývá, že podstata námitek nebyla správně pochopena.

V řízení, které se konalo po zrušení původního rozhodnutí rozsudkem Nejvyššího správního soudu vydal krajsky soud napadený rozsudek, kterým žalobu opět jako nedůvodnou zamítl. Znovu odmítl námitku stěžovatele na formální vadu napadeného správního rozhodnutí, když 4 odvolání proti 4 správním rozhodnutím byla rozhodnuta jediným rozhodnutím. Konstatuje, že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, procesní institut „spojení věcí“ nezná, ale s ohledem na zásadu hospodárnosti řízení je však takový postup možný. Nepřesností výroku, pokud jde o použité jednotné číslo místo množného je podle něho případem, který lze vyřídit cestou opravy zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 daňového řádu. Touto částí rozhodnutí se stěžovatel nadále nezabývá.

Za nedůvodnou soud považuje i žalobní námitku, že správce daně nemůže odvozovat zákonnost svého rozhodování jen od daňového řádu. Tento závěr v odůvodnění rozsudku je stručně zdůvodňován tím, že podle § 40 odst. 11 daňového řádu se prohlášením konkurzu na majetek daňového subjektu daňové řízení nepřerušuje. Správce daně je podle názoru soudu i po prohlášení konkurzu oprávněn činit opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňové povinnosti s tím, že žádné ustanovení daňového řádu ani zákona o konkurzu a vyrovnání správci daně nezakazuje sdělit daňovému dlužníkovi předpis penále. Podstatou žalobních námitek však není, že správce daně platební výměry na předpis penále vydal, ale že jsou právně vadné. V této souvislosti soud dále popisuje jak vzniká prodlení, jak penále a kdy je splatné, včetně toho, že platebním výměrem na předpis penále se pouze deklaruje povinnost, která vznikla ze zákona.

Podle tohoto názoru tedy platebním výměrem deklarovaná povinnost nesměřuje k přímému uspokojení pohledávky správce daně. Během prohlášení konkurzu jej nelze užít k vymáhání dlužného penále a v důsledku jeho vydání se tak nezmenšuje konkurzní podstata. Až po zrušení konkurzu by mohl případně sloužit jako exekuční titul. Na zákonnost napadených platebních výměrů nemá údajně ani vliv to, zda je předepsané penále pohledávkou za podstatou či nikoliv. V rozsudku v této souvislosti soud zmiňuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 96/2004 - 62 publikovaný pod č. 674/2005 Sbírky NSS. Podle názoru stěžovatele však soud toto rozhodnutí nevykládá zcela důsledně. Tento judikát se zabývá předpisem penále k daňové povinnosti vzniklé a splatné před prohlášením konkurzu a tedy povahou výměru na penále k takové daňové povinnosti, které je podle zde vyjádřeného názoru skutečně v konkurzu neuspokojitelné. Nezahrnuje však výměr penále k daňové, povinnosti vzniklé v průběhu konkurzu. Podle názoru stěžovatele takové penále uspokojitelnou pohledávkou za konkurzní podstatou je a správce konkurzní podstaty při vědomí si své povinnosti spravovat majetek konkurzní podstaty s odbornou péčí je povinen se vadně vydaným platebním výměrům bránit.

S námitkou stěžovatele, že správce daně platby poukázané stěžovatelem dne 4. 6. 2002 a 26. 8. 2002 k úhradě daňové povinnosti vzniklé po prohlášení konkurzu protiprávně použil k úhradě daňových nedoplatků vzniklých před prohlášením konkurzu se pak soud ve svém rozhodnutí vypořádal naprosto nedostatečně a při porovnání se závěry k námitkám předchozím také rozporuplně. Soud je sice shodného názoru se stěžovatelem, že podle § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání po prohlášení konkurzu není možné započtení na majetek patřící

do konkurzní podstaty, když smyslem tohoto zákazu je znemožnit uspokojení některých konkurzních věřitelů mimo konkurz a zabránit tak jejich zvýhodnění oproti jiným věřitelům. Rovněž tak souhlasí s tím, že v souladu s ust. § 31 odst. 1, 2,d) zákona o konkurzu a vyrovnání jsou daně a jiné platby, které lze uspokojit kdykoli v průběhu konkurzního řízení, avšak o jejich uspokojení rozhoduje pouze správce konkurzní podstaty a odkazuje v této souvislosti na závěry rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02 a ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04. Podle názoru soudu však stěžovatel v žalobním návrhu pouze všeobecně, bez odkazu na konkrétní rozhodnutí o započtení, na tento postup správce daně poukazoval, a proto se soud s ohledem na dispoziční zásadu zakotvenou v ust. § 75 s. ř. s. mohl touto námitkou zabývat pouze v obecné rovině s tím, že stěžovatel měl možnost domáhat se zrušení rozhodnutí, kterým došlo k započtení zmiňovaných nedoplatků.

Stěžovatel si není vědom, o jakém „dalším“ rozhodnutí soud uvažuje, ale stěžovatel skutečnost, že správce daně platby poukázané 4. 6. 2002 a 26. 8. 2002 na úhradu daňové povinnosti vzniklé v průběhu konkurzu nepřipustně započel na úhradu daňových povinností vzniklých před prohlášením konkurzu mohl odvodit a také odvodil právě z žalobou napadených rozhodnutí správce daně tj. z platebních výměrů č. j. 1020003758, č. 1020003759, č. 1020003762 a č. 1020003763. Z obsahu příloh těchto výměrů nazvaných jako „Výpočet daňového penále“ zcela zřejmě vyplývá, že např. ad 1) předpis daně za období od 1. 1. 2002 do 31. 1. 2002 předepsaný ke dni 25. 2. 2002 v částce 50 170 Kč (tj. pohledávky vzniklé před prohlášením konkurzu a řádně přihlášené do konkurzu) zaplacen dne 26. 8. 2002 nebo ad 2 - předpis daně za období od 1. 2. 2002 do 28. 2. 2002 předepsaný ke dni 25. 3. 2002 v částce 18 684 Kč (tj. pohledávky vzniklé před prohlášením konkurzu a řádně přihlášené do konkurzu) zaplacen dne 26. 8. 2002.

Proti těmto čtyřem platebním výměrům se stěžovatel řádně odvolal a proti zamítnutí odvolání správcem daně podal správní žalobu. Námitku nepřipustného započtení podal proti těmto správním rozhodnutím, jiná rozhodnutí stěžovateli v této souvislosti známá nejsou. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že i tato jeho námitka je zcela po právu a soud se jí musí zabývat.

Z napadeného rozhodnutí, z jeho odůvodnění lze nabýt dojem, že majetku konkurzní podstaty z napadených platebních výměrů pro případ, že budou ponechány v platnosti, nehrozí žádné nebezpečí. S tím stěžovatel nesouhlasí. V první řadě část platebních výměrů penalizuje údajné prodlení s plněním daňové povinnosti za dobu konkurzu, tedy jde o pohledávku za podstatou. Současně však je naprosto zřejmé, že pokud správce daně použil platby poukázané 4. 6. 2002 a 26. 8. 2002 na úhradu daňových povinností vzniklých před prohlášením konkurzu, musí vykazovat jako nezaplacené daně či jejich část, jejichž povinnost k zaplacení vznikla v průběhu konkurzu. To vše se může citelně dotknout průběhu a samozřejmě i výsledku rozvrhového řízení. Stěžovatel navrhuje rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 30. 4. 2008. Odkazuje na svá předešlá vyjádření, s právním názorem soudu se plně ztotožňuje. Žalovaný dále odkazuje na rozsudek č. j. 7 Afs 120/2004 - 49 ze dne 12. 8. 2005. Navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a došel k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel považuje rozhodnutí soudu za nepřezkoumatelné, neboť se krajský soud opětovně nezabýval všemi námitkami stěžovatele a to přesto, že z tohoto důvodu byl předchozí rozsudek krajského soudu Nejvyšším správním soudem zrušen. Dle stěžovatele z odůvodnění rozsudku vyplývá, že podstata námitek nebyla správně pochopena. S námitkou stěžovatele, že správce daně platby poukázané stěžovatelem dne 4. 6. 2002 a 26. 8. 2002 k úhradě daňové povinnosti vzniklé po prohlášení konkurzu protiprávně použil k úhradě daňových nedoplatků vzniklých před prohlášením konkurzu se pak soud ve svém rozhodnutí vypořádal naprosto nedostatečně a při porovnání se závěry k námitkám předchozím také rozporuplně. Soud je sice shodného názoru se stěžovatelem, že podle § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání po prohlášení konkurzu není možné započtení na majetek patřící do konkurzní podstaty, když smyslem tohoto zákazu je znemožnit uspokojení některých konkurzních věřitelů mimo konkurz a zabránit tak jejich zvýhodnění oproti jiným věřitelům. Podle názoru soudu však stěžovatel v žalobním návrhu pouze všeobecně, bez odkazu na konkrétní rozhodnutí o započtení, na tento postup správce daně poukázal, a proto se soud s ohledem na dispoziční zásadu zakotvenou v ust. § 75 s. ř. s. mohl touto námitkou zabývat pouze v obecné rovině s tím, že stěžovatel měl možnost domáhat se zrušení rozhodnutí, kterým došlo k započtení zmiňovaných nedoplatků.

Stěžovatel v této souvislosti namítá, že mu není známo proti jakému dalšímu rozhodnutí o započtení měl brojít. Skutečnost, že platby poukázané 4. 6. 2002 a 26. 8. 2002 na úhradu daňové povinnosti vzniklé v průběhu konkurzu nepřipustně započel správce daně na úhradu daňových povinností vzniklých před prohlášením konkurzu zjistil stěžovatel až z žalobou napadených z platebních výměrů. Námitku nepřipustného započtení podal proti těmto platebním výměrům, jiná rozhodnutí stěžovateli v této souvislosti známá nejsou. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že i tato jeho námitka je zcela po právu a soud se jí musí zabývat.

Jak již bylo výše uvedeno, Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 2. 2007, č. j. 5 Afs 62/2005 - 52 předchozí rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí zrušil, neboť dospěl k závěru, že krajský soud v projednávané věci žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumal v rozsahu všech stěžovatelem uplatněných žalobních námitek. Nejvyšší správní soud krajskému soudu uložil, aby posoudil, zda bylo penále v napadených platebních výměrech vypočteno v souladu s ustanovením § 63 odst. 2 daňového řádu a zákonnost použití zásady priority hrazení při placení daní (ustanovení § 59 odst. 6 daňového řádu) v průběhu konkurzního řízení.

Krajský soud závazný právní názor zrušujícího rozsudku plně nerespektoval.

K aplikaci zásady priority hrazení při placení daní (ustanovení § 59 odst. 6 daňového řádu) v průběhu konkurzního řízení krajský soud mimo jiné odkázal na závěry Ústavního soudu (nálezy sp. zn. I. ÚS 544/02 a III. ÚS 648/04), dle kterých ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkurzu a vyrovnání zakotvuje nepřipustnost kompenzace nejenom soukromoprávních, nýbrž rovněž veřejnoprávních pohledávek. Dále krajský soud uvedl, že i když se Ústavní soud zabýval v nálezu III. ÚS 648/04 problematikou přípustnosti započtení daňových přeplatků na daňové nedoplatky po prohlášení konkurzu, vyslovoval se současně i k otázce postupu správce daně podle § 59 odst. 3 písm. e) daňového řádu. Dle názoru soudu výklad Ústavního soudu dopadá i na odst. 5 téhož zákonného ustanovení, pojednávající o pořadí daňových povinností. Krajský soud i přes výše uvedené závěry následně uvedl, že námitku stěžovatele o nemožnosti použití (započtení) stěžovatelem poukázaných plateb na úhradu daňových povinností vzniklých v době po prohlášení konkurzu na úhradu daňových povinností vzniklých před prohlášením konkurzu nemohl přezkoumat jinak než v obecné rovině, a to s ohledem na zásadu dle ustanovení § 75

s. ř. s. Stěžovatel se měl dle názoru krajského soudu domáhat zrušení rozhodnutí, kterým došlo k započtení zmiňovaných nedoplatků.

Se shora vysloveným názorem krajského soudu nelze souhlasit. Shodně se stěžovatelem má Nejvyšší správní soud za to, že žalobní námitka nepřipustného započtení (použití) plateb byla v žalobě vznesena v natolik konkrétní rovině, aby byla způsobilá soudního přezkumu. Tato žalobní námitka byla pro podání žaloby, jak je patrné z jejího textu, stejně jako z textu odvolání, jednou ze stěžejních.

S ohledem na výše uvedené taktéž Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku krajský soud zavázal, aby řádně posoudil námitku stěžovatele spočívající v kritice postupu správce daně, který stěžovatelem poukázané platby ze dnů 4. 6. 2002 a 26. 8. 2002 nepoužil na úhradu daňové povinnosti vzniklé v době po prohlášení konkurzu jako daňové povinnosti za konkurzní podstatou, nýbrž postupoval dle ustanovení § 59 odst. 6 daňového řádu a použil platby na nejstarší nedoplatky na dani, neboť „z obsahu žaloby je zřejmé, že předmětnou námitkou stěžovatel zpochybnil samotný vznik prodlení, s tím související výši nezaplacené splatné částky daně, z níž bylo penále správcem daně vypočteno a v neposlední řadě taktéž dobu prodlení.“

Krajský soud se závazným právním názorem neřídil a v napadeném rozhodnutí odůvodnil toliko postup při vzniku prodlení a opětovně zdůraznil deklaratorní povahu platebního výměru na penále. Konstatoval, že žádné ustanovení daňového řádu ani zákona o konkurzu a vyrovnání správcem daně nazakazuje sdělit daňovému dlužníkovi předpis penále. S oprávněním správce daně sdělit stěžovateli platebním výměrem výši penále však stěžovatel nepolemizuje. Podstatou žalobních námitek nebylo posouzení oprávnění žalovaného platební výměry na předpis penále vydat, ale posouzení jejich bezvadnosti.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku dospěl k závěru, že napadené platební výměry byly vydány v souladu s ustanovením § 63 daňového řádu, aniž by posuzoval, zda bylo možno v průběhu konkurzního řízení aplikovat zásadu priority placení.

Pokud krajský soud stěžovateli vytýká, že námitku nepřipustného započtení měl uplatnit proti rozhodnutí o započtení, nikoli proti platebním výměrům na penále, není Nejvyššímu správnímu soudu shodně se stěžovatelem zřejmé, které rozhodnutí má krajský soud na mysli. Postup při úhradě daně upravuje daňový řád v ustanovení § 59.

Dle ustanovení § 59 odst. 2 daňového řádu ve znění platném pro projednávanou věc přijme správce daně platbu na daň, na kterou byla určena. O úhradě daně použité správcem daně na jinou platbu, než na jakou ji určil daňový dlužník, musí správce daně daňového dlužníka písemně uvědomit. Proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat.

Ačkoliv výše uvedené ustanovení předpokládá, že správce daně v případě, že použije uhrazenou daň na jinou platbu, písemně daňový subjekt vyrozumí, je Nejvyššímu správnímu soudu z úřední činnosti známo, že se tak v praxi nestává. V těch případech, kdy je poukázaná platba použita na daň, na kterou daňový subjekt platbu určil, a to v souladu s pravidly zakotvenými v ustanovení § 59 odst. 6 daňového řádu, nevydává správce daně žádné další rozhodnutí a tuto skutečnost daňovému subjektu nesděluje.

V projednávaném případě mohl stěžovatel, tak jak sám v kasační stížnosti tvrdí, tuto skutečnost seznat až z rozpisu platebních výměrů na penále, proti kterým včas brojil odvoláním.

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že výše vytýkané vady způsobují nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a proto postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. a napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem. Krajský soud přezkoumá, zda byl správce daně v projednávané věci oprávněn použít stěžovatelem poukázané platby ze dne 4. 6. 2002 a 26. 8. 2002 dle ustanovení § 59 odst. 6 daňového řádu na úhradu daňových povinností vzniklých před prohlášením konkurzu. Postup správce daně posoudí krajský soud s ohledem na závěry rozhodnutí Ústavního soudu zabývajících se problematikou vzájemného vztahu daňového řádu a zákona o konkurzu a vyrovnání, tzn. rozhodne, zda v projednávané věci aplikací zásady priority hrazení došlo k nepřijatelnému započtení na majetek patřící do konkurzní podstaty, tak jak namítal v žalobě stěžovatel.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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 29. ledna 2009

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu