ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Ing. P. K.**, správce konkursní podstaty úpadce H. K., zastoupeného JUDr. Ladislavou Indrovou, advokátkou se sídlem Malá 6, 305 65 Plzeň, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni** se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň, proti rozhodnutí ze dne 25. 9. 2003, č. j. 7495/110/2003, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 6. 2004, č. j. 30 Ca 171/2003-40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím – platebním výměrem ze dne 2. 6. 2003, č. j. 18910/03/119970/1601, předepsal Finanční úřad v Horšovském Týně podle § 63 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“, „d. ř.“), žalobci penále na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků vykázané ke dni 15. 5. 2003 ve výši 124 231 Kč.

Rozhodnutím ze dne 25. 9. 2003 zamítl žalovaný odvolání, jímž žalobce napadl tento platební výměr. Ve svém rozhodnutí shrnul dosavadní průběh správního řízení: v něm správce daně platebním výměrem ze dne 23. 5. 2003 nejprve předepsal penále existující ke dni prohlášení konkursu, tj. k 26. 2. 2003, ve výši 64 403 Kč a poté platebním výměrem ze dne 2. 6. 2003 sdělil žalobci předpis penále za celou dosavadní dobu prodlení i po dni

prohlášení konkursu, tj. až do dne 15. 5. 2003, v celkové výši 124 231 Kč; zároveň stanovil náhradní lhůtu splatnosti pro částku 59 828 Kč (rozdíl mezi částkami penále sdělenými v obou platebních výměrech). Žalovaný zdůraznil, že těmito platebními výměry nebyla vyměřena daňová povinnost, nýbrž pouze sdělen předpis penále, a správce daně tak správně nepostupoval podle § 46 odst. 7 daňového řádu. Na zákonnost napadeného platebního výměru rovněž tak nemá vliv skutečnost, zda je předepsané penále pohledávkou za podstatou či nikoliv.

Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 29. 6. 2004.

Žalobce (stěžovatel) podal proti tomuto rozhodnutí krajského soudu kasační stížnost; kasační důvody přitom obsahově spadají pod nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“] a pod nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud již jedním platebním výměrem byla sdělena výše penále k určitému dni, lze dalším platebním výměrem předepsat nikoli celkovou výši penále k pozdějšímu dni, nýbrž pouze rozdíl mezi výší penále původně předepsaného a nově zjištěného: to správci daně ukládá § 46 odst. 7 d. ř. V důsledku postupu správce daně bylo stěžovateli předepsáno dvěma platebními výměry penále v celkové výši 188 734 Kč; na tom nic nemění ani skutečnost, že v pozdějším platebním výměru správce daně stanovil splatnost pouze u částky představující rozdíl mezi penále již dříve předepsaným a nově zjištěným. Stěžovatel v tom spatřuje nezákonnost; takový postup činí kromě toho rozhodnutí vydané v I. stupni nesrozumitelným.

Dále stěžovatel soudí, že platební výměr z 2. 6. 2003 neměl být vůbec vydán: zatímco totiž penále, které se stalo splatným před prohlášením konkursu a které bylo předepsáno již platebním výměrem z 23. 5. 2003, není vyloučeno z uspokojení v konkursním řízení [§ 33 odst. 1 písm. d) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání], penále za období po prohlášení konkursu naopak v průběhu konkursního řízení uspokojit nelze; toto tvrzení stěžovatel odůvodňuje tím, že penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění (§ 63 odst. 4 d. ř.). Krajský soud sice tvrdí, že tato argumentace směřuje k otázce vykonatelnosti platebního výměru a nijak nezpochybňuje jeho zákonnost; na základě tohoto platebního výměru byl však vydán zajišťovací příkaz a následně byl přeplatek na jiné dani převeden na nedoplatek představovaný právě tímto penále. Proto je nutné posoudit platební výměr i z toho pohledu, zda je vůbec možné předepsat penále za období po prohlášení konkursu a požadovat jeho úhradu.

Z uvedených důvodů považuje stěžovatel napadený rozsudek za nezákonný a navrhl jeho zrušení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek; stěžovateli však v žádném z bodů kasační stížnosti nepřisvědčil a ztotožnil se se závěry krajského soudu. Zejména považuje za potřebné zdůraznit následující:

Platební výměr ze dne 2. 6. 2003 netrpí nesrozumitelností. Na první straně platebního výměru je nejen vyčíslena souhrnná dlužná částka, ale je zde uvedeno i dříve předepsané penále. Konečně je zde vypočten i rozdíl mezi těmito dvěma částkami, který činí 59 828 Kč, a jen u tohoto rozdílu je stanovena splatnost v náhradní lhůtě. Stěžovatelova povinnost

k úhradě penále je tak deklarována jednoznačně a platební výměr nevede k pochybnostem o vztahu částek penále sdělených v obou postupně vydaných platebních výměrech. Druhá strana platebního výměru z 2. 6. 2003 pak obsahuje podrobný rozpis penalizace dlužných částek daně: z něj je zřejmý počet dní, po něž byl úpadce v prodlení s platbou daně za jednotlivé měsíce zdaňovacího období roku 2002, i jednotlivá dílčí penále.

Co se pak hmotněprávní stránky platebního výměru týče, ani zde neshledal Nejvyšší správní soud rozpor se zákonem. Stěžovatel se domáhá aplikace § 46 odst. 7 d. ř.; jak však správně poznamenal žalovaný a po něm i krajský soud, toto ustanovení se užije při vyměřování daně, nikoli při sdělování předpisu penále. I pokud bychom totiž připustili, že marginální rubrika samotného ustanovení § 46 – „Vyměření daně a její dodatečné vyměření“ – nemá význam pro systematické členění zákona, a tedy ani pro to, která jeho ustanovení se užijí v té které fázi daňového řízení, neplatí to už o marginální rubrice vyššího řádu, která pojmenovává celou část třetí daňového řádu a aplikaci ustanovení § 40 – § 47 omezuje pouze na řízení vyměřovací. Penále, jeho sazby, splatnost apod. jsou naproti tomu upraveny v části šesté daňového řádu (§ 57 – § 73a): ta nese název „Placení daní“. Úkony tam spadající sice navazují na vyměření daně podle části třetí, ovšem řídí se vlastním režimem a nelze na ně libovolně vztahovat pravidla upravená v jiných částech.

Odlišný postup při dodatečném vyměřování daně a při sdělování předpisu penále je přitom odůvodněn rozdíly v charakteru a funkcích těchto dvou institutů. Zatímco platební výměr, jímž správce daně dodatečně vyměřuje daň, je konstitutivním rozhodnutím, ve kterém se jeho adresátu nově ukládá povinnost k úhradě vyměřované částky, platební výměr sloužící ke sdělení předpisu penále neukládá novou povinnost; toliko se jím deklaruje povinnost již vzniklá 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, pokud správce daně sděluje 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 zájmu přehlednosti a také pro případ, že dříve deklarovaná částka penále již byla uhrazena, postačuje, pokud správce daně v pozdějším platebním výměru rozliší částku dříve a nově sdělovanou a stanoví náhradní lhůtu splatnosti právě jen u částky nové. Tak tomu bylo i v projednávané věci a soud nemá tomuto postupu co vytknout.

Ostatně i uvedení lhůty splatnosti směřuje v tomto případě jen 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 v této fázi daňového řízení fakticky nevýznamné, pro jakou částku penále stanoví správce daně náhradní lhůtu splatnosti. Logicky by se tato lhůta měla vztahovat právě k částce dosud nepředepsané, čemuž správce daně ve stěžovatelově případě dostál; důležitější však je, 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.

Zbývá posoudit námitku zpochybňující možnost předepsat v průběhu konkursního řízení penále za období po prohlášení konkursu; ani ta však není důvodná. I když totiž 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. Daňový dlužník se vyrozumí o předpisu penále zpravidla do třiceti dnů poté, co byl daňový nedoplatek zcela vyrovnán (§ 63 odst. 4 d. ř.). K tomu právě v této věci došlo: jak je totiž soudu z rozhodovací činnosti známo, byl stěžovatelův nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků uhrazen převedením přeplatku (resp. nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty), o němž byl stěžovatel vyrozuměn dne 16. 5. 2003.

Soud se ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že 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 č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění zákona č. 12/1998 Sb., *a contrario*]; platební výměr, jímž byl stěžovateli sdělen předpis penále, se však tomuto 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. Tím se tedy vyvrací stížní námitka, v níž stěžovatel žádá posoudit platební výměr s ohledem na to, zda lze v průběhu konkursního řízení „požadovat úhradu [penále]“ za období po prohlášení konkursu. Sdělením předpisu penále totiž správce daně jen informuje daňového dlužníka o výši penále a stanovením náhradní lhůty splatnosti činí zadost požadavkům ustanovení § 32 d. ř. na formální náležitosti rozhodnutí; rozhodně jím však nepožaduje úhradu penále, což mu zapovídá již zmíněné ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání.

Konečně neobstojí ani stěžovatelův poukaz na to, že na základě platebního výměru byl vydán zajišťovací příkaz a částka v něm stanovená pak byla uhrazena převedením přeplatku. Jak je soudu známo z řízení o jiné stěžovatelově kasační stížnosti, správce daně zajistil tímto příkazem ze dne 4. 6. 2003 jiné dlužné částky v celkové výši 327 601 Kč (nedoplatek na dani z přidané hodnoty za prosinec 2002 ve výši 192 299 Kč, nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002 ve výši 124 148 Kč a penále na dani z přidané hodnoty za období prosince 2002 do dne předcházejícího prohlášení konkursu ve výši 11 154 Kč); dne 13. 6. 2003 byl pak stěžovatel vyrozuměn o převedení přeplatku na úhradu nedoplatku ve výši 392 004 Kč tvořeného jednak právě zmíněnými nedoplatky, jednak částkou penále na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, která ke dni prohlášení konkursu dosáhla výše 64 404 Kč. Ve vztahu k celkové výši penále na této dani, sdělené stěžovateli platebním výměrem ze dne 2. 6. 2003 (124 231 Kč = 64 403 Kč do prohlášení konkursu + 59 828 Kč po prohlášení konkursu), byl tedy přeplatek použit právě jen na úhradu penále za dobu do prohlášení konkursu, což je přípustné, neboť pohledávku z titulu takového penále si může správce daně uspokojit převedením přeplatku i v průběhu konkursního řízení (srov. stanovisko pléna Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2004, publikované jako č. 215/2004 Sb. NSS).

Krajský soud v Plzni v napadeném rozsudku tedy nepochybil; kasační stížnost je nedůvodná a Nejvyšší správní soud ji jako takovou zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce (stěžovatel) nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně 11. května 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu