

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 **JUDr. V. M.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2004, č. j. 1377/140/2004-PN-OJ-30-Vo, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2005, č. j. 31 Ca 234/2004-18,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojil proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým soud zamítl jeho žalobu podanou proti uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové, jímž bylo úpadci D. P., a. s. v likvidaci dále jen („úpadce“) předepsáno penále na dani z převodu nemovitostí za období od 7. 8. 2002 do 24. 2. 2004 ve výši 27 182 949 Kč.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti tomuto rozhodnutí a konstatoval především, že již dříve sám v řízení o žalobě svým rozsudkem ze dne 28. srpna 2003 č. j. 31 Ca 156/2002 - 15 rozhodoval o platebním výměru, tedy dani samotné. Žalobou napadeným rozhodnutím bylo sice předepsáno penále za období po prohlášení konkursu, jedná se však pouze o rozhodnutí, jež má deklaratorní charakter. Povinnost platit penále vzniká totiž i bez vydání rozhodnutí. Vydáním platebního výměru tak sleduje správce daně získání exekučního titulu. Podle § 31 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, lze pohledávky za podstatou uspokojit kdykoliv v průběhu konkursu. To však neznamená, že se při jejich placení (zde daňových povinností) nemůže dostat do prodlení. Při rozhodování je nucen správce daně vycházet z § 40 odst. 11 daňového řádu,

podle něhož se prohlášením konkursu daňové řízení nepřerušuje, a proto bylo rozhodnutí - platební výměr na penále vydáno v souladu s daňovým řádem. Uvedl rovněž, že ani odkaz na § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu nemůže zprostit správce daně jeho povinnosti předepsat ze zákona vzniklé penále.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdil, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem a je proto nezákonný.

Stěžovatel namítl, že vzhledem ke znění § 31 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání lze pohledávky za podstatou uspokojit kdykoliv v průběhu konkursu. Je-li nepochybné, že předepsaná vlastní daňová povinnost byla pohledávkou za podstatou, mohl ji proto stěžovatel uhradit kdykoliv v průběhu konkursu a nemohl se tak dostat s její úhradou do prodlení. Z uvedeného důvodu mu proto nemohlo být ani předepsáno penále, takový postup je nezákonný. Další námitku pak směřoval do povinnosti správce daně uplatnit daňovou pohledávku jako pohledávku vázanou na podmínku ve smyslu § 20 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání. Již při prohlášení konkursu bylo totiž patrné, že pětiletá doba uvedená v § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, jež je nutná pro osvobození od daně, splněna nebude. Znamená to, že k uplatněné pohledávce se v konkursním řízení nepřihlíží a navíc se ani nemohl s její úhradou ocitnout v prodlení.

Závěrem navrhl napadený rozsudek zrušit.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předestřeným právním sporem zde tedy zůstává otázka zákonnosti napadeného rozhodnutí, jinými slovy, je nutno posoudit námitku zpochybňující oprávněnost správce daně vydat po prohlášení konkursu rozhodnutí, kterým sděluje úpadci výši penále za situace, kdy vlastní nedoplatek na dani vznikl rovněž až po prohlášení konkursu.

Otázka vzniku vlastní povinnosti hradit daň, s jejímž neuhrazením jsou vznik penále a jeho výše úzce spojeny, je v této fázi již nerelevantní, neboť, bylo o ní již pravomocně rozhodnuto a není nadto předmětem soudního přezkoumání v tomto řízení. Nicméně k námitce žalobce, že pohledávku (vlastní daňovou povinnost jakož i penále spojené s jejím neuhrazením) měl správce daně přihlásit již ve lhůtě stanovené v usnesení o prohlášení konkursu Nejvyšší správní soud považuje za nutné uvést následující:

Podstatné pro věc je skutečnost, že v roce 1996, s účinky od roku 1997 právní předchůdce úpadce (Č. H. K., a. s.) vložil do obchodní společnosti Č. M., a. s. nemovitosti. Dne 4. 3. 1998 byl rozhodnutím Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 42 K 144/97-288, na majetek úpadce prohlášen konkurs. Smlouvou ze dne 4. 5. 2001 prodal žalobce akcie společnosti Č. M., a. s, čímž účast úpadce v této společnosti skončila. Dne 3. 7. 2002 vydal proto správce daně platební výměr, kterým úpadci vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši

54 742 275 Kč. Rozhodnutím ze dne 2. 12. 2002 pak žalovaný zamítl odvolání žalobce do tohoto platebního výměru.

Ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, upravuje osvobození od této daně za podmínek zde stanovených. Osvobozeny od daně z převodu nemovitostí jsou tak mj. vklady vložené podle zvláštního zákona do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev (dále jen "vklad"). Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka obchodní společnosti. Důležité pro věc samotnou je, že po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně. Podmínky pro osvobození od této daně úpadce nesplnil (jeho účast ve společnosti skončila před uplynutím pěti let), proto byl nucen správce daně vydat rozhodnutí, kterým daň doměřil. Protože však po dobu pěti let (v nichž není ani jisto, zda podmínky budou splněny či nebudou) neběží lhůta pro vyměření daně, správce daně tedy nemohl tuto daň vyměřit již v okamžiku prohlášení konkursu. Vždyť správce daně ani nemohl v roce 1998 s jistotou vědět, zda bude účast úpadce ve společnosti, kam vložil svoje nemovitosti, trvat po dobu pěti let či nikoliv a zda tedy bude od daně osvobozen nebo nikoliv. Vzhledem k tomu, že po uvedenou dobu neběží lhůty pro vyměření daně a daň byla reálně vyměřena až v roce 2002, tedy v době po prohlášení konkursu, mohlo penále z této daně být rovněž sděleno žalobci až poté, co byly naplněny podmínky pro jeho sdělení. Jinými slovy, až byla známa doba splatnosti daně (jakož i její výše) a tato nebyla ve stanovené lhůtě zaplacena, mohlo být počítáno penále z prodlení.

Dále je nutno mít na zřeteli, že povinnost k platbě penále a jeho splatnost vzniká daňovému dlužníku přímo ze zákona; správce daně je povinen sdělit mu předpis penále platebním výměrem. Jelikož se daňové řízení prohlášením konkursu nepřerušuje (§ 40 odst. 11 daňového řádu), má správce daně takovou povinnost tedy 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 daňového řádu).

V souzené věci vznikl nedoplatek na dani (vyměřená daň nebyla uhrazena ve lhůtě její splatnosti) až po prohlášení konkursu. Je sice skutečností, že § 31 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání stanoví, že pohledávky za podstatou lze uspokojit kdykoliv v průběhu konkursního řízení, to ovšem neznamená, že je možno ignorovat lhůty splatnosti daně, upravené zvláštním zákonem – zde daňovým řádem, který ve svých ustanovení (př. § 40, § 46) jednoznačně lhůty splatnosti vyměřené či doměřené daňové povinnosti stanoví. Naopak, toto ustanovení pouze připomíná, že lze v průběhu konkursního řízení uspokojit pohledávky za podstatou. Takovou pohledávkou je zcela jistě například daň, která byla vyměřena po prohlášení konkursu [§ 31 odst. 2 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání]. Byla-li daň po prohlášení konkursu vyměřena, je rovněž stanovena lhůta její splatnosti a dlužník je takovou lhůtou vázán.

Úvahou, kterou nabídl žalobce, by se však dospělo ke zcela absurdním závěrům. Pohledávkami za podstatou se rozumí též například pohledávky výživného ze zákona [§ 31 odst. 2 písm. g) zákona o konkursu a vyrovnání]. Kdyby bylo cílem úpravy vtělené do § 31 odst. 1 cit. zákona umožnit úhradu pohledávek za podstatou kdykoliv v průběhu konkursního řízení, aniž by se přihlédlo ke lhůtám splatnosti zákonem upravenými, pak by mohla být taková pohledávka na výživném uspokojena až před samotným ukončením konkursního řízení, které může trvat i několik let. Smysl tohoto ustanovení, přednostní uspokojení ve zvláštních zákonem stanovených případech, by byl zcela popřen.

Námitce žalobce proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil a setrvává na svém názoru, vysloveném v jiné věci, který byl publikován ve Sb. NSS pod č. 674/2005.

Z výše uvedeného plyne, že je-li po prohlášení konkursu vyměřena daňová povinnost a stanovena lhůta její splatnosti, pak neuhrazením daně v této lhůtě nastupuje režim § 63 daňového řádu a správce daně je oprávněn sdělit dlužníku výši penále, které z nedoplatku vzniklo. Není správný názor žalobce, že daň lze uhradit kdykoliv v průběhu konkursního řízení, aniž by byly respektovány stanovené lhůty k její úhradě.

Vznikla-li 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. Sdělením předpisu penále totiž správce daně jen 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.

Z výše uvedených důvodů nepřisvědčil Nejvyšší správní soud námitce stěžovatele v důvodech jím podřazených pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Na tomto místě soud poznamenává, že daňové řízení a řízení o konkursu a vyrovnání jsou řízení zcela odlišná. Rozhodl-li tedy Vrchní soud v Praze svým usnesením ze dne 22. června 2006, č. j. 2 Ko 114/2005 – 1578, že předmětná pohledávka na dani z převodu nemovitostí měla být přihlášena jako pohledávka vázaná na podmínku již ve lhůtě stanovené v usnesení o prohlášení konkursu a že je nyní již tedy vyloučena z uspokojení, nemá to vliv na vznik podmínek pro vyměření této daně (pro nesplnění podmínek od jejího osvobození) v řízení daňovém.

Stěžovatel nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 23. srpna 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu