



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **H. D. I. a. s.**, zast. JUDr. Pavlem Cyrnerem, advokátem, Havlíčkova 7, Prostějov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, Mánesova 3a, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. května 2006, č. j. 10 Ca 16/2006 - 16,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **se** 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 :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2005, č. j. 4295/150/2005. Tím bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 22. 4. 2005, č. j. 111789/05/077960/2601, a ze dne 22. 4. 2005, č. j. 111726/05/077960/2601, kterými bylo žalobci předepsáno penále na dani z převodu nemovitostí za období od 17. 2. 2000 do 31. 12. 2002.

V uvedené žalobě namítal žalobce nezákonnost předmětných platebních výměrů, protože daňové řízení, které se prohlášením konkursu nepřerušuje, je pouze řízení vyměřovací. Zákon o konkursu a vyrovnání představuje speciální právní úpravu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a úhradu penále nemůže správce daně po žalobci požadovat, protože není v konkursu uspokojitelná podle § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání. Do prodlení se mohl dostat žalobce teprve tehdy, pokud by nebyly uznané pohledávky uhrazeny ve lhůtě stanovené konkursním soudem.

Krajský soud žalobu zamítl. Jako předmět sporu označil otázku, zda správce daně vyměřil v souladu se zákonem penále za období od 17. 2. do 31. 12. 2000 (správně mělo být uvedeno od 17. 2. 2000 do 31. 12. 2002), kdy byl žalobce v konkursu, přičemž předmětné platební výměry byly vydány až po zrušení konkursu. Krajský soud odůvodnil svoje rozhodnutí především tím, že povinnost platit penále vzniká ex lege a není založena vydáním platebního výměru. Současně zdůraznil, že podle ustanovení § 40 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků se prohlášením konkursu daňové řízení nepřerušuje. Přesto, že platebním výměrem předepisujícím penále stanoví správce daně poplatníku náhradní lhůtu k jeho úhradě, jde o rozhodnutí deklaratorní. Skutečnost, že podle § 33 odst. 1 písm. d) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, jsou z uspokojení vyloučeny mimosmluvní sankce postihující majetek úpadce, s výjimkou penále za nezaplacení daní, které vzniklo před prohlášením konkursu, nic nemění na tom, že správce daně je oprávněn deklarovat povinnost poplatníka penále uhradit. Napadené platební výměry na penále nejsou proto nezákonné a jako zcela nedůvodnou shledal krajský soud námitku proti předepsání penále za dobu konkursního řízení po jeho skončení. Opět odkázal na ustanovení § 40 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého se řízení prohlášením konkursu nepřerušuje.

Jako důvod své kasační stížnosti uvedl stěžovatel skutečnost, že si správní orgán učinil nesprávný závěr ohledně prodlení stěžovatele. Do prodlení se stěžovatel nemohl dostat z důvodu prohlášení konkursu na jeho majetek a zahájení režimu, kdy splatnost pohledávek přihlášených do konkursního řízení podléhá zákonu o konkursu a vyrovnání. Podle stěžovatele se podle ustanovení § 40 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků nepřerušuje řízení pouze ve vztahu k povinnosti daňového subjektu uvedené v první větě § 40 odst. 11. To znamená, že ostatní daňová řízení se přerušují. Výklad provedený správním orgánem a poté i krajským soudem považuje za nepřiměřeně extenzivní, nelogický a odporující speciální úpravě konkursního řízení. Pro ostatní daňová řízení se podle něj uplatňuje zákon o konkursu a vyrovnání jako zákon zvláštní a tato řízení mohou být zahájena v souladu s § 14 odst. 1 písm. d) zákona č. 328/1991 Sb. jen na návrh správce nebo proti správci.

Z toho dále podle stěžovatele vyplývá, že daňové řízení zahájené vydáním platebních výměrů na daň z převodu nemovitostí ze dne 12. 1. 2000, č. j. 4082/00/077960/5009 a ze dne 12. 1. 2000, č. j. 4073/00/077960/5009, které napadeným platebním výměrům předcházely, může být tedy zahájeno jen proti správci konkursní podstaty. Postavení správce upravují zákon o správě daní a poplatků a zákon o konkursu a vyrovnání odlišně, avšak zákon o konkursu a vyrovnání musí mít v tomto případě přednost jako zákon zvláštní. Prohlášením konkursu na majetek úpadce přechází na správce povinnosti stanovené daňovými zákony, stává se procesním nástupcem daňového subjektu (§ 14a odst. 12 zákona o konkursu a vyrovnání). Proto stěžovatel dovozuje, že rozhodnutí žalovaného neobsahovala základní náležitost podle § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, kterým je označení příjemce rozhodnutí. Tím měl být právě správce konkursní podstaty. Z nedostatku označení dovozuje stěžovatel neplatnost platebních výměrů na daň z převodu nemovitostí podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, což podle něj znamená, že by se na ně mělo pohlížet,

jako by vůbec neexistovaly. Uzavřel, že tato rozhodnutí jsou zasažena natolik závažnými vadami, že vyvolávají jejich nicotnost. Proto se stěžovatel nemohl dostat ani do prodlení – platební výměry na penále totiž vycházely z platebních výměrů na daň, které byly nicotné. Stěžovatel namítá, že krajský soud měl nicotnost platebních výměrů na daň vyslovit ex offio.

Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který poukázal na to, že správce daně I. stupně postupoval v případě sdělení penále v souladu s § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Podle § 40 odst. 11 téhož zákona není prohlášením konkursu dotčeno daňové řízení a nepřerušuje se. Toto ustanovení tvoří *lex specialis* k ustanovení § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání, což znamená, že správce daně je oprávněn u daňového subjektu i po prohlášení konkursu provádět daňové řízení, s výjimkou vymáhání daní. Odkázal na stejné právní závěry v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 15/2003. K námitce nicotnosti platebních výměrů na daň z převodu nemovitostí uvedl předně, že tato námitka nebyla obsažena v žalobě podané krajskému soudu. Přesto považuje žalovaný toto tvrzení za nedůvodné. Přechod některých oprávnění na správce konkursní podstaty nelze vyložit tak, že jako příjemce daňových rozhodnutí by měl být označen správce. Proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti; důvody, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, neshledal (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížnost je nedůvodná.

První kasační námitka míří na nesprávné právní posouzení otázky rozsahu přerušení daňového řízení v důsledku prohlášení konkursu. Stěžovatel namítá, že úprava obsažená v § 40 odst. 11 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), stanovící, že daňové řízení se prohlášením konkursu nepřerušuje, se vztahuje pouze k povinnosti daňového subjektu uvedené v první větě tohoto ustanovení, tedy k povinnosti daňového subjektu, na kterého byl prohlášen konkurs, podat nejpozději do 30 dnů ode dne účinnosti prohlášení konkursu přiznání za uplynulou část zdaňovacího období. S tímto výkladem stěžovatele se kasační soud neztotožňuje.

Otázkou rozsahu přerušení daňového řízení v důsledku prohlášení konkursu se Nejvyšší správní soud zabýval již ve svých dřívějších rozhodnutích, konkrétně např. v rozsudku ze dne 30. 3. 2003, č. j. 4 Afs 15/2003 – 55, kdy uvedl: *„Mezi ta řízení, jež nejsou konkursním řízením dotčena, je však třeba počítat i řízení daňová, neboť podle ustanovení § 40 odst. 11 věta druhá daňového řádu se ani tato řízení prohlášením konkursu nepřerušují. Posledně citované ustanovení tak tvoří lex specialis k ustanovení § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání, což v praxi znamená, že správce daně je oprávněn i po prohlášení konkursu na majetek úpadce (daňového dlužníka) provádět u tohoto daňového subjektu daňové řízení v celém rozsahu s jedinou výjimkou, kterou představuje vymáhání daňového nedoplatku podle § 73 a násl. daňového řádu.“* Ani v předmětné věci neshledává důvod k tomu se od této své konstantní judikatury, kterou respektoval i krajský soud v napadeném rozhodnutí, odchýlit.

Ustanovení § 40 odst. 11 daňového řádu o tom, že se daňové řízení po prohlášení konkursu na majetek dlužníka nepřerušuje, se nevztahuje pouze na povinnost podat přiznání za uplynulou část zdaňovacího období do 30 dnů od prohlášení konkursu. Takový výklad by nedával smysl. Naopak, daňový subjekt, přestože je v konkursu, nadále musí plnit své povinnosti, které mu z daňových předpisů vyplývají. A správce daně je oprávněn a povinen vykonávat svou činnost vůči takovému subjektu, pouze s omezením ohledně vymáhání daní,

kteřé by se přičilo smyslu konkursního řízení. Zbylé části správy daní se do kolize s konkursním řízením zásadně nedostávají. Správce daně komunikuje během konkursního řízení se správcem konkursní podstaty a ten i vykonává za úpadce oprávnění a povinnosti vyplývající z daňových předpisů.

Stěžovatel svůj výklad učinil pouze z pohledu výběru daní, avšak pojem správy daní, resp. daňového řízení, je širší. Podle § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se „*správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Správce daně má způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech správy daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost.*“ Daňové řízení je tedy třeba chápat v širším slova smyslu. Z toho plyne, že pro zajištění povinností vyplývajících z daňových předpisů, se nelze omezit na zužující pohled mající na zřeteli pouze placení daní. Zákon o konkursu a vyrovnání není k daňovému řádu v takovém vztahu, aby veškerá daňová řízení byla zahajována v režimu zákona o konkursu a vyrovnání. Účelem zákona o konkursu a vyrovnání je uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku (§ 1 odst. 1). Takový účel není v rozporu s cílem daňového řízení. Citované procesní kodexy se střetávají pouze v částech týkajících se placení, příp. vymáhání daní. To je spojeno s uspokojováním věřitelů v konkursním řízení, jehož smysl by byl použitím části konkursní podstaty pro jediného věřitele v rozporu s pravidly tohoto řízení zcela popřen. Zbývající část zákona o správě daní a poplatků, zejména týkající se vzniku a vyměřování daní a příslušenství, konkursnímu zákonu však účelem své úpravy nekonkuruje.

Penále a jeho vyměření upravuje část šestá zákona o správě daní a poplatků (§ 57 – § 73a), ustanovení § 40 odst. 11 je uvedeno v části třetí. To znamená, že podle systematického výkladu provedeného stěžovatelem by se přerušení řízení na vyměření penále ani takto nevztahovalo. Povinnost hradit penále v souladu § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků daňovému dlužníku vzniká za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění (§ 63 odst. 4). Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.

Insolvence daňového dlužníka, ať už k ní došlo z jakýchkoliv příčin, nemá vliv na vznik povinnosti zaplatit penále za prodlení se zaplacením daně a nemůže způsobit nezákonnost rozhodnutí o předpisu penále dle § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Prohlášení konkursu na majetek dlužníka neznamená ukončení či zamezení jeho činnosti a ani to není jeho cílem. Mnohdy úpadce pokračuje ve výrobní či jiné hospodářské činnosti a napomůže tak naplnit cíl konkursního řízení zlepšením prodejnosti majetku v konkursní podstatě a lepším uspokojením svých věřitelů. Nelze rovněž odhlédnout od délky konkursního řízení. V takovém případě by své daňové povinnosti měl plnit úpadce tím spíše a nelze připustit a není k tomu žádný důvod, aby byl vyňat z působnosti daňových zákonů. Tím by mohlo dojít k nepřipustné nerovnosti mezi jednotlivými daňovými subjekty, k neodůvodněnému zvýhodnění jedněch před druhými a také k porušení zásad daňového řízení i ústavněprávních principů.

Shodné právní názory na otázky výše uvedené již vyslovil Nejvyšší správní soud zejména ve svém rozsudku ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 96/2004 - 62, č. 674 Sb. NSS nebo i ze dne 30. 3. 2005, č. j. 4 Afs 15/2003 - 55. V rozsudku ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Afs 78/2005-29 dále judikoval, že „je-li po prohlášení konkursu vyměřená 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.....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, 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.“

V kasační stížnosti dále stěžovatel namítal nicotnost platebních výměrů na daň z převodu nemovitostí ze dne 12. 1. 2000, č. j. 4082/00/077960/5009, a ze dne 12. 1. 2000, č. j. 4073/00/077960/5009, s tím, že k této nicotnosti měl krajský soud přihlídnout z úřední povinnosti, nechal ji však bez povšimnutí. Tuto námitku stěžovatel uplatnil poprvé až v kasační stížnosti a proto bylo třeba se nejprve zabývat otázkou přípustnosti tohoto kasačního důvodu, neboť z § 109 odst. 4 s. ř. s. vyplývá nepřípustnost uvádět teprve v kasační stížnosti důvody neuplatněné v řízení před krajským soudem, ač tak stěžovatel mohl učinit. Je nepochybné, že nic nebránilo stěžovateli v tom, aby námitku nicotnosti platebních výměrů na daň a v důsledku ní pak nezákonnost platebních výměrů na penále uplatnil v žalobě, rovněž není sporu o tom, že tak neučinil. Pokud by tedy stěžovatel svou kasační námitkou bez dalšího jen takto zpochybnil zákonnost rozhodnutí žalovaného, jednalo by se o důvod nepřipustný. Stěžovatel však důvod kasační stížnosti spatřuje ve vadě řízení před soudem, která měla spočívat v tom, že z ustanovení § 76 odst. 2 s. ř. s. pro soud vyplývala povinnost zabývat se otázkou nicotnosti platebních výměrů na daň z úřední povinnosti a tuto povinnost soud porušil, jestliže nicotnost platebních výměrů nevyslovil. V tom se však stěžovatel mylí.

Podanou žalobou učinil stěžovatel předmětem přezkumu v řízení před krajským soudem rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2005, kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti dvěma platebním výměrům Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 22. 4. 2005, jimiž byl stěžovateli sdělen předpis penále na dani z převodu nemovitostí. Jen ve vztahu k těmto rozhodnutím týkajícím se penále tak měl krajský soud ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. povinnost zkoumat i bez návrhu, zda netrpí takovými vadami, které by vyvolávaly jejich nicotnost a případně z úřední povinnosti nicotnost rozhodnutí žalovaného, event. i rozhodnutí finančního úřadu vyslovit.

Nicotnost těchto rozhodnutí však stěžovatel netvrdí, jeho tvrzení se týká platebních výměrů, kterými byla stěžovateli vyměřena daň z převodu nemovitostí, jejíž včasné neuhrazení je přezkoumávanými platebními výměry penalizováno. Platební výměry na daň tak nebyly předmětem řízení před krajským soudem, ve vztahu k nim nestíhala soud povinnost zabývat se z úřední povinnosti jejich nicotností a v tomto řízení by ani nebylo možno nicotnost předmětných platebních výměrů vyslovit. Otázkou nicotnosti platebních výměrů na daň by se soud mohl zabývat pouze tehdy, pokud by žalobce v žalobě namítal nezákonnost platebních výměrů na penále spočívající v tom, že v důsledku nicotnosti daňových platebních výměrů neexistují rozhodnutí, která by stěžovateli ukládala daňovou povinnost, s jejímž uhrazením by byl v prodlení. Otázka nicotnosti daňových platebních

výměrů tak v přezkumném soudním řízení týkajícím se platebních výměrů na penále je „pouze“ otázkou jejich zákonnosti; tu však krajský soud zkoumá jen k žalobní námitce, nikoliv z úřední povinnosti.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Protože úspěšný žalovaný žádné náklady neuplatňoval, resp. mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, soud mu náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 31. srpna 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu