



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: MVDr. V. L., „X“**, zastoupeného společností Auditorská a daňová kancelář, s.r.o., s adresou pro doručování Vodičkova 41, Praha 1, **proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 19.10.2010, č.j. 6820/10-1500-505267,**

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě ve znění jejího doplnění ze dne 21.12.2010 domáhal zrušení rozhodnutí původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 19.10.2010, č.j. 6820/10-1500-505267, kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu v Podbořanech na daňové penále na dani z přidané hodnoty ze dne 9.2.2010, č.j. 3843/10/202970506096, č.j. 3845/10/202970506096, č.j. 3798/10/202970506096, č.j. 3800/10/202970506096, č.j. 3801/10/202970506096, č.j. 3802/10/202970506096, č.j. 3803/10/202970506096, č.j. 3804/10/202970506096, č.j. 3805/10/202970506096, č.j. 3806/10/202970506096, č.j. 3807/10/202970506096, č.j. 3808/10/202970506096, č.j. 3809/10/202970506096, č.j. 3810/10/202970506096,

č.j. 3811/10/202970506096, č.j. 3812/10/202970506096, č.j. 3813/10/202970506096, č.j. 3814/10/202970506096 a č.j. 3848/10/202970506096.

Současně se domáhal i zrušení výše uvedených platebních výměrů.

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) ve spojení s ustanoveními § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1.1.2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

Žalobce stručně zrekapituloval průběh správního řízení. Žalobce namítá, že mu dodatečné platební výměry ze dne 10.1.2006, č.j. 330/06/202970/5750, č.j. 331/06/202970/5750 a č.j. 332/06/202970/5750, na daň z přidané hodnoty nebyly nikdy řádně doručeny. Namítá, že s ním nikdy nebyla projednána zpráva o daňové kontrole a bylo mu upřeno právo domoci se věcného přezkoumání uvedených dodatečných výměrů. Žalobce zdůrazňuje, že výše uvedenými prvostupňovými výměry ze dne 9.2.2010 bylo žalobci sděleno penále na dani z přidané hodnoty, přičemž dle jeho názoru samotná daň vznikla toliko ve vztahu ke správci konkurzní podstaty. Žalobce trvá na tom, že v důsledku upření práva na věcné přezkoumání dodatečných platebních výměrů ze dne 10.1.2006 daň z přidané hodnoty k jeho osobě dosud nevznikla. Trvá na tom, že dodatečné platební výměry ze dne 10.1.2006, č.j. 330/06/202970/5750, č.j. 331/06/202970/5750 a č.j. 332/06/202970/5750, mu nebyly nikdy řádně doručeny, a proto nejsou ve vztahu k jeho osobě pravomocné, a tudíž nebylo možné předepsat penále související s částkou doměřenou těmito dodatečnými platebními výměry.

Rovněž žalobce namítá, že v průběhu konkurzního řízení byl zbaven možnosti nakládat se svým majetkem, a proto nemohl daňové nedoplatky zaplatit. Proto považuje penále vypočítané i za dobu trvání konkurzu za nezákonné.

Dále žalobce namítá, že došlo k marnému uplynutí promlčecí lhůty k vybrání a vymožení daní, k nimž se vztahuje sdělené penále. Žalobce trvá na tom, že lhůta k vybrání a vymožení daňového nedoplatku počíná běžet vždy od data původní splatnosti daně, ke které se dodatečně doměřená daň vztahuje bez ohledu na okamžik nabytí právní moci dodatečného platebního výměru. Spor mezi účastníky tkví v tvrzení daňových orgánů, že úkonem ve smyslu § 70 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), je přihláška pohledávek do konkurzního řízení ze dne 9.11.2004, č.j. 23800/04/202970. Podle tvrzení původně žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí byly součástí přihlášky pohledávek do konkurzního řízení nedoplatky na dani z přidané hodnoty, jejichž příslušenství bylo sděleno platebními výměry, které jsou předmětem daného soudního přezkumu. To však dle žalobce není možné, neboť předmětné nedoplatky vznikly podle jiného tvrzení původně žalovaného kromě jiného i na základě platebních výměrů ze dne 10.1.2006, č.j. 330/06/202970/5750, č.j. 331/06/202970/5750 a č.j. 332/06/202970/5750, tedy dávno po prohlášení konkurzu. Trvá na tom, že nedoplatky doměřené uvedenými platebními výměry ke dni prohlášení konkurzu neexistovaly, a proto nemohla být přihláška pohledávek do konkurzního řízení ze dne 9.11.2004 úkonem, který by způsobil znovuoobnovení běhu promlčecích lhůt.

Pro případ, že by soud nepřisvědčil předchozí námitce, namítá žalobce, že samotná přihláška do konkurzního řízení nemohla být úkonem způsobilým způsobit znovuoobnovení běhu promlčecí lhůty ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu. Uvádí, že skutečností, která vede k přerušení promlčecí lhůty, má být úkon orgánu státní moci, který se dostane do sféry dlužníka a který má stanovenou povahu. Otázkou dle žalobce je, zda takovým úkonem orgánu veřejné moci může být i přihláška do konkurzního řízení. Svoji podstatou směřuje k přihlášení do řízení, jehož výsledkem má být uspokojení všech věřitelů. Nesměruje k vymožení nedoplatku přímo, protože přihláškou správce daně nic nevymáhá, ale jen se přihlašuje k řízení, jehož podstatou je zpeněžení dlužníkovy majetku a uspokojení věřitelů rozdělením výtěžku zpeněžení. Dále poukazuje na skutečnost, že o úkonu, který má přerušit běh promlčecí lhůty, musí být dlužník zpraven. Takový úkon tedy musí být adresován dle žalobce přímo dlužníkovi a nikoli jiné osobě, bez ohledu na její právní vztah k daňovému dlužníkovi. Žalobce trvá na tom, že přihláška do konkurzního řízení nebyla adresována ani určena žalobci, a proto se o ní žalobce nedověděl. Přihlášky do konkurzního řízení jsou adresovány i určeny konkurznímu soudu a nikoli úpadci. Proto dle žalobce není přihláška pohledávek správce daně do konkurzního řízení způsobilá mít vliv na běh promlčecí lhůty daňových pohledávek. Dále žalobce poukázal na skutečnost, že ustanovení § 70 daňového řádu bylo novelizováno zák. č. 296/2007 Sb. Uvedené ustanovení bylo doplněno o část, kde je stanoveno, že *„lhůta rovněž neběží po dobu přihlášení nedoplatku v insolvenčním řízení“*. V důvodové zprávě je pak k uvedené změně konstatováno, že: *„Předkládaná právní úprava vychází z teze, že i správce daně, jenž se o spravovanou daňovou pohledávku stará s péčí řádného hospodáře, požívá právní jistoty, že nedojde k jejímu promlčení.“* Dále poukázal na skutečnost, že zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „nový daňový řád“), zavádí v ustanovení § 160 odst. 3 taxativní výčet úkonů, které jsou způsobilé znovu obnovit běh promlčecích lhůt. Z legislativního vývoje je dle žalobce patrné, že stavění lhůty po dobu trvání insolvenčního řízení je zcela novým institutem, protože právní úprava do 31.12.2007 vůbec neznala institut stavění promlčecí lhůty. Dále je seznatelné, že zákonodárce neshledal vhodným považovat přihlášku věřitele do insolvenčního řízení za úkon způsobující znovuoobnovení běhu promlčecí lhůty. Žalobce tedy dovozuje, že ani do 31.12.2007 nebylo možno přihlášku do konkurzního řízení považovat za úkon způsobující znovuoobnovení běhu promlčecí lhůty. Žalobce rovněž zdůraznil, že rozhodnutí, kterým se daň ukládá, musí být přezkoumatelné v rámci správního soudnictví. Přihláška do konkurzního řízení však takovou podmínku nesplňuje. Rovněž z toho důvodu dle žalobce nemůže tedy přihláška být úkonem znovuoobnovujícím běh prekluzivní lhůty.

Původní žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

Původně žalovaný uvedl, že žalobce uplatnil v žalobě i námitky, které nebyly uplatněny v rámci odvolacího řízení. V tomto směru původní žalovaný odkázal na ustanovení § 75 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), kde je uvedeno, že při přezkoumání napadeného rozhodnutí má být vycházeno ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. Dále uvedl, že k tvrzením obsaženým až v žalobě se nemohl vyjádřit v rámci daňového řízení. Navrhl tedy, ovšem bez bližší konkretizace námitky, aby nově uplatněné námitky byly posouzeny ve světle ustanovení § 75 odst. 1 s.ř.s. nebo nebyly připuštěny.

Původně žalovaný trval na tom, že nepochybil, pokud v rámci daňové kontroly zahájené za trvání konkurzu komunikoval místo s žalobcem se správcem konkurzní podstaty. Uvádí s odkazem na ustanovení § 14a zák. č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (dále jen „zákon o konkursu“), že správce konkurzní podstaty byl v daném případě po prohlášení konkurzu jediným procesním partnerem správce daně. Z uvedeného ustanovení dle původně žalovaného vyplývá, že na základě daňové kontroly probíhající za trvání konkurzu se daň vyměřuje stále úpadci, ale dodatečné platební výměry se doručují správci konkurzní podstaty, v jehož výlučné pravomoci je rovněž oprávnění podat proti těmto dodatečným platebním výměrám odvolání. To platí dle původně žalovaného i v případě, že předmětem daňové kontroly jsou zdaňovací období uplynulá před prohlášením konkurzu.

K námitce promlčení původně žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení byla námitka promlčení uplatněna pouze velmi stručně a neurčitě. Dále trval na tom, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se s námitkou promlčení vypořádal zcela dostatečně. Setrval na závěru, že úkonem znovuobnovujícím běh promlčecí lhůty byla v daném případě přihláška do konkurzu.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť žalovaný i žalobce s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Primárně se soud zabýval otázkou, zda mělo běžet navyšování penále žalobci i po dobu trvání konkurzu, který na něho byl prohlášen. V ustanovení § 63 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění je uvedeno, že daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. V odstavci 2 citovaného ustanovení je pak mimo jiné uvedeno, že penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti.

Z citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že se jedná ze strany daňového poplatníka o objektivní odpovědnost. To znamená, že bez ohledu na důvody, pro které neuhradil v době splatnosti daň, i bez ohledu na objektivní možnost uhrazení daně počíná od splatnosti daně běžet daňovému dlužníkovi penále až do dne uhrazení předmětné daně. Je tomu tak i v době konkurzního řízení. S ohledem na výše uvedená ustanovení daňového řádu tedy soud tuto námitku žalobce shledal jako zcela nedůvodnou.

Následně se soud zabýval otázkou zákonnosti doměření daně žalobci v době konkurzního řízení. Žalobce namítal, že mu nebyly řádně doručeny platební výměry, kterými

mu byla doměřena daň z přidané hodnoty na základě daňové kontroly, která proběhla v době trvání konkurzního řízení. Proto žalobce namítal, že mu předmětná daň nebyla řádně doměřena.

Žalobou napadeným rozhodnutím bylo rozhodnuto mimo jiné o odvoláních proti platebním výměrům ze dne 9.2.2010, č.j. 3845/11/202970506096 a č.j. 3798/11/202970506096, kterými bylo sděleno penále za prodlení s úhradou daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2002 a 3. čtvrtletí roku 2002. Do částek, z nichž bylo počítáno v uvedených platebních výměrech penále, byly zahrnuty i částky dodatečně doměřené daně za uvedená zdaňovací období, k jejichž doměření došlo dodatečnými platebními výměry ze dne 10.1.2006, č.j. 330/06/202970/5750 a č.j. 331/06/202970/5750. Otázkou řádnosti procesního postupu správce daně při vydání těchto dodatečných platebních výměrů se bude dále soud zabývat. Žalobce ve své žalobě zmiňuje i platební výměr ze dne 10.1.2006, č.j. 332/06/202970/5750, ovšem penále za částku vyměřenou tímto dodatečným platebním výměrem není předmětem žalobou napadeného rozhodnutí. Proto se soud otázkou řádnosti procesního postupu správce daně při vydání tohoto platebního výměru vůbec zabývat nebude.

Otázkou přezkumu postupu správce daně při dodatečném doměření daně na základě daňové kontroly, která proběhla za trvání konkurzního řízení na daňového dlužníka, přímo v dané věci se již soud zabýval ve svém rozsudku ze dne 17.3.2010, č.j. 15 Ca 27/2009-135. Soud neshledal žádné důvody k odchýlení se od závěrů, ke kterým dospěl v citovaném rozsudku.

Podle § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkurzu má prohlášení konkurzu ten účinek, že oprávnění nakládat s majetkem podstaty přechází na správce konkurzní podstaty. Právní úkony úpadce, týkající se tohoto majetku, jsou vůči konkurzním věřitelům neúčinné. Podle § 14a odst. 1 téhož zákona prohlášením konkurzu přechází na správce oprávnění vykonávat práva a plnit povinnosti, které podle zákona a jiných právních předpisů jinak přísluší úpadci, jestliže souvisí s nakládáním s majetkem patřícím do podstaty. Správce je zejména oprávněn a povinen vykonávat akcionářská práva spojená s akciemi zahrnutými do konkurzní podstaty, rozhodovat o obchodním tajemství a jiné povinnosti mlčenlivosti, vykonávat práva a plnit povinnosti zaměstnavatele, rozhodovat o obchodních záležitostech podniku, činit za úpadce právní úkony potřebné k provozování podniku včetně uzavírání smluv o úvěru za účelem financování vývozu poskytnutého podle zvláštního zákona po předchozím souhlasu věřitelského výboru, zajistit vedení účetnictví a plnění povinností podle předpisů o daních. Povinnosti uložené úpadci tímto zákonem tím nejsou dotčeny.

Účinky prohlášení konkursu uvedené v § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkurzu znamenají, že na správce konkurzní podstaty přechází dispoziční oprávnění nakládat s majetkem konkurzní podstaty. V důsledku toho ovšem úpadce nepřestává být účastníkem hmotněprávních vztahů a na jeho místo nenastupuje správce konkurzní podstaty; úpadce je i nadále např. věřitelem či dlužníkem pohledávek a vlastníkem majetku, nesmí s nimi však disponovat (u vlastnického práva mu zůstává tzv. holé vlastnictví - *nuda proprietas*). Smyslem omezení úpadcovy dispoziční volnosti je zabránit tomu, aby mohl konkurzní věřitele poškozovat.

Otázkou postavení úpadce a správce konkursní podstaty v daňovém řízení probíhajícím po prohlášení konkurzu se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze

dne 13.7.2005 č.j. 1 Afs 55/2004-94, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 713/2005. V tomto rozsudku dospěl k následujícím závěrům.

Daňové řízení se podle § 40 odst. 11 daňového řádu prohlášením konkurzu nepřerušuje. Smyslem této úpravy je zajistit správci daně možnost vyměřit daňovou pohledávku, vzniklou před prohlášením konkurzu, kterou by posléze mohl do konkurzu přihlásit. Na hmotněprávním postavení úpadce se nic nemění potud, že i nadále zůstává daňovým dlužníkem, a proto správce daně vyměřuje daň jemu a nikoliv správci konkurzní podstaty. U daňového subjektu ovšem dochází k omezení jeho dispozičních oprávnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkurzu, což se nutně promítne i v rovině procesní v daňovém řízení, do něhož vstupuje jako tzv. třetí osoba podle § 7 odst. 2 písm. e) daňového řádu správce konkurzní podstaty. Jako projev omezení dispoziční volnosti úpadce přechází na správce konkurzní podstaty v souladu s § 14a odst. 1 zákona o konkurzu oprávnění vykonávat práva a plnit povinnosti, které mj. i podle daňových předpisů jinak přísluší úpadci, jestliže souvisí s nakládáním s majetkem patřícím do podstaty. To platí jak pro výkon subjektivních práv a povinností hmotných, tak i procesních. Správce konkurzní podstaty má proto v daňovém řízení stejná práva jako měl úpadce: pro danou věc je mj. významné to, že se správcem konkurzní podstaty správce daně jedná v daňovém řízení, týkajícím se daňové povinnosti úpadce, a jemu také doručuje rozhodnutí. Důsledkem přechodu oprávnění vykonávat práva a plnit povinnosti v daňovém řízení je rovněž to, že odvolání proti platebnímu výměru je oprávněn podat správce konkurzní podstaty a nikoliv úpadce.

Na osobu žalobce byl dne 22.10.2004 prohlášen konkurz. Z výše citovaného závěru Nejvyššího správního soudu vyplývá, že správce daně nepochybil, když v rámci daňové kontroly zahájené za trvání konkurzu komunikoval místo s žalobcem se správcem konkurzní podstaty. Právě s ohledem na ustanovení § 14a zákona o konkurzu byl jediným procesním partnerem správce daně po prohlášení konkurzu v rámci daňového řízení právě správce konkurzní podstaty. Z obsahu ustanovení § 14a zákona o konkurzu rovněž jednoznačně vyplývá, že na základě daňové kontroly probíhající za trvání konkurzu se daň vyměřuje stále úpadci, ale dodatečné platební výměry se doručují správci konkurzní podstaty, v jehož výlučné dispozici je také oprávnění podat proti těmto dodatečným platebním výměrům odvolání. To platí i v případech, kdy předmětem kontroly jsou zdaňovací období uplynulá před prohlášením konkurzu. Pokud správce daně tedy v daném konkrétním případě doručoval dodatečné platební výměry za trvání konkurzu pouze správci konkurzní podstaty, postupoval zcela v souladu s právními předpisy a těmito platebními výměry došlo k řádnému vyměření daně.

Vzhledem k výše uvedenému tedy soud považuje námitky žalobce vztahující se ke způsobu vyměření daní, k doručování dodatečných platebních výměrů a ke skutečnosti, že nebylo proti dodatečným platebním výměrům podáno správcem konkurzní podstaty odvolání za nedůvodné. Jednání správce konkurzní podstaty v rámci konkurzního řízení není předmětem přezkumu soudů v rámci správního soudnictví. Pokud se žalobce domnívá, že postupem správce konkurzní podstaty došlo k porušení jeho práv, může se ochrany svých práv domáhat v rámci žaloby na náhradu škody v občanskoprávním řízení či v rámci trestního řízení.

Dále se soud zabýval vztahem běhu promlčecí lhůty k vymožení daňového nedoplatku dle ustanovení § 70 daňového řádu a přihlášení daňové pohledávky do konkurzního řízení.

Touto otázkou se již zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11.1.2012, č.j. 1 Afs 43/2011-64. Se závěry obsaženými v tomto rozsudku se soud plně ztotožnil.

Soud považuje za vhodné na úvod stručně se vyjádřit k rozdílu mezi institutem přerušení a stavení běhu promlčecí lhůty, resp. jejich účinkům. S těmito instituty se totiž tradičně spojují odlišné právní následky. V případě přerušení promlčecí lhůty se v důsledku překážky předvídané zákonem k již uplynulé promlčecí době nepřihlíží, přetrhne se (stává se právně bezvýznamnou) a promlčecí doba začíná běžet znovu od svého počátku. Naproti tomu stavení promlčecí doby je vyvoláno překážkou, po dobu jejíhož trvání se běh promlčecí doby zastavil a neběží. Promlčecí doba, která uběhla před překážkou a po jejím skončení, se počítá. Příkladem překážky podle občanského zákoníku je situace, v níž věřitel uplatní v promlčecí době právo u soudu nebo u jiného příslušného orgánu a v zahájeném řízení řádně pokračuje (§ 112 občanského zákoníku). Promlčecí doba začne běžet až po odpadnutí překážky. Pokud již počátek promlčecí doby nastal, odsouvá se v důsledku překážky zákonem předvídané její konec.

Otázku promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky upravuje § 70 daňového řádu. Podle odst. 1 tohoto ustanovení ve znění účinném do 31. 12. 2007 se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Současně však v odst. 2 stanoví, že je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven; daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným. Mezi účastníky je nesporné, že úkonem znovuoobnovujícím běh prekluzivní lhůty ve vztahu k penále je mimo jiné i platební výměr, kterým je daňovému dlužníku penále sděleno.

Na žalobce byl dne 22.10.2004 prohlášen konkurz. Jedním z účinků prohlášení konkurzu podle § 14 odst. 1 písm. e) zákona o konkurzu je skutečnost, že nelze provést výkon rozhodnutí (exekuci) postihující majetek patřící do podstaty. Z § 20 odst. 1 zákona o konkurzu, podle kterého konkurzní věřitelé přihlásí své pohledávky, a to ve lhůtě stanovené v usnesení o prohlášení konkurzu, i když se o nich vede soudní řízení nebo se provádí výkon rozhodnutí, pak vyplývá, že konkurzní věřitelé (mezi nimi i žalovaný) jsou povinni své pohledávky přihlásit do konkurzního řízení. Nepřihlásili-li by svou pohledávku do konkurzního řízení, nebyli by po dobu trvání konkurzního řízení oprávněni k jejímu uspokojení žádným jiným způsobem.

Ke vztahu zákona o konkurzu a vyrovnání a daňového řádu se opakovaně vyslovil Nejvyšší soud. Nejprve tak učinil v rozsudku ze dne 28. 1. 2002, sp. zn. 29 Cdo 95/2000. Následně své závěry zopakoval a zdůraznil v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 29 Odo 730/2004 (publ. pod č. 52/2007 Sb. r. s.). V tomto rozhodnutí Nejvyšší soud uzavřel, že zákon o konkurzu má ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků „*povahu zákona speciálního při plnění těch funkcí zákona o správě daní a poplatků, které se týkají vymáhání daňových pohledávek. Daňové pohledávky, vzniklé před prohlášením konkurzu, musí být přihlášeny do konkurzu a v průběhu konkurzu je zásadně nelze uspokojit jinak, než prostřednictvím rozvrhového usnesení*“. Uvedený závěr podpořil i Ústavní soud, který v nálezu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/2002, mj. uvedl, že „*obecně řečeno, daňové řízení tedy probíhá (nepřerušuje se), ale okamžikem prohlášení konkurzu pro ně platí omezení stanovená zákonem o konkurzu a vyrovnání*“ (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 9. 2001, sp. zn. 29 Odo 532/2001). Přihláškou pohledávky vzniklé z penále žalovaný nepochybně zamýšlel její

(poměrné) vymožení. V tomto případě byla tedy právní úprava zákona o konkurzu jednoznačně použitelná.

Zákon o konkurzu upravuje rovněž účinky konkurzní přihlášky, a to v § 20 odst. 8. V uvedeném ustanovení je uvedeno, že přihláška pohledávky má pro běh lhůty pro promlčení a zánik práv stejné účinky jako uplatnění práva u soudu. Podle § 112 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, uplatní-li věřitel v promlčecí době právo u soudu nebo u jiného příslušného orgánu a v zahájeném řízení řádně pokračuje, promlčecí doba od tohoto uplatnění po dobu řízení neběží [tj. se staví]. To platí i o právu, které bylo pravomocně přiznáno a pro které byl u soudu nebo u jiného příslušného orgánu navržen výkon rozhodnutí. V pohledu těchto - judikatorně ustálených - závěrů Nejvyššího soudu a Ústavního soudu je závěr, podle kterého také přihláška veřejnoprávní pohledávky staví běh promlčecích a prekluzivních lhůt, „*závěrem triviálním, plynoucím z jednoznačné dikce § 20 odst. 8 zákona o konkursu*“ (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. 29 Cdo 1063/2011, ve věci *MAX - V spol. s r. o.*).

Samotné právo vymáhat pohledávku se promlčuje ve lhůtě dle § 70 odst. 1 daňového řádu. V souvislosti s podáním konkurzní přihlášky potřeba vždy zohlednit následky, které s tímto úkonem spojuje zákon. Pokud § 20 odst. 8 zákona o konkurzu stanoví, že přihláška má na prekluzivní a promlčecí lhůty stejné účinky jako uplatnění práva u soudu, je nutno pod tím rozumět účinky, které s ním spojuje občanský zákoník, a to i ve vztahu k běhu promlčecí lhůty dle daňového řádu. Na základě výše uvedených úvah dospěl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku ze dne 11.1.2012, č.j. 1 Afs 43/2011-64, k závěru, že konkurzní přihláška daňového nedoplatku má na promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky ten účinek, že lhůta podle § 70 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2007, po dobu konkurzu neběží. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž konstatoval, že novelou daňového řádu účinnou od 1.1.2008, kterou bylo do § 70 odst. 3 doplněno, že „*lhůta rovněž neběží po dobu přihlášení nedoplatku v insolvenčním řízení*“, došlo k doplnění znění zákona pouze z důvodu odstranění interpretačních pochybností a nikoli jako projev vůle zákonodárce změnit stávající právní úpravu.

S přihlédnutím k výše uvedeným závěrům se pak soud zabýval otázkou promlčení práva vymáhat penále ve vztahu k jednotlivým sděleným částkám penále.

Nejdříve se soud zabýval během promlčecí lhůty ve vztahu k daním vyměřeným za období před prohlášením konkurzu, k nimž nebyl vydáván dodatečný platební výměr na základě daňové kontroly.

Platebním výměrem ze dne 9.2.2010, č. 3843/11/202970506096, bylo žalobci sděleno penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2001. V souladu s ustanovením § 70 daňového řádu počala promlčecí lhůta běžet u této daně 1.1.2002. Běh této daně byl stavěn přihlášením pohledávky do konkurzního řízení přihláškou ze dne 9.11.2004. Do té doby tedy uplynuly z promlčecí lhůty 2 roky a 313 dní. Běh promlčecí lhůty se znovu obnovil od právní moci rozhodnutí o zrušení konkurzu. Usnesení ze dne 8.7.2008, č.j. 46 K 1011/2004-302, kterým byl zrušen u žalobce konkurz, nabylo právní moci dne 2.8.2008. Prekluzivní lhůta k vymožení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2001 by tedy v daném případě uplynula 23.9.2011. Žalobou napadené rozhodnutí, kterým bylo rozhodováno o odvolání žalobce proti výše uvedenému platebnímu výměru, nabylo právní moci dne 20.10.2010. Penále tedy bylo žalobci pravomocně sděleno před uplynutím promlčecí lhůty k vybrání předmětné daně.

Platebním výměrem ze dne 9.2.2010, č. 3800/11/202970506096, bylo žalobci sděleno penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2004. V souladu s ustanovením § 70 daňového řádu počala promlčecí lhůta běžet u této daně 1.1.2005. Ještě před začátkem běhu promlčecí lhůty byl prohlášen konkurz a pohledávka na uvedené dani byla přihlášena přihláškou ze dne 9.11.2004. Běh prekluzivní lhůty počal běžet tedy až po pravomocném zrušení konkurzu. Usnesení ze dne 8.7.2008, č.j. 46 K 1011/2004-302, kterým byl zrušen u žalobce konkurz, nabylo právní moci dne 2.8.2008. Žalobou napadené rozhodnutí, kterým bylo rozhodováno o odvolání žalobce proti výše uvedenému platebnímu výměru, nabylo právní moci dne 20.10.2010, tedy ještě před uplynutím šesti let od zrušení konkurzu. Penále tedy bylo žalobci pravomocně sděleno před uplynutím promlčecí lhůty k vybrání předmětné daně.

Dál se soud zabýval během promlčecí lhůty ve vztahu k daním vyměřeným za období po prohlášení konkurzu na žalobce, který byl prohlášen ke dni 22.10.2004.

Platebními výměry ze dne 9.2.2010, č.j. 3801/10/202970506096, č.j. 3802/10/202970506096, č.j. 3803/10/202970506096, č.j. 3804/10/202970506096, č.j. 3805/10/202970506096, č.j. 3806/10/202970506096, č.j. 3807/10/202970506096, č.j. 3808/10/202970506096, č.j. 3809/10/202970506096, č.j. 3810/10/202970506096, č.j. 3811/10/202970506096, č.j. 3812/10/202970506096, č.j. 3813/10/202970506096, č.j. 3814/10/202970506096, bylo žalobci sděleno penále za zdaňovací období v rozsahu od 22.10.2004 do března 2007. V tomto případě se jedná o zdaňovací období po prohlášení konkurzu, proto zde nepřipadá v úvahu přerušení běhu promlčecí lhůty přihlášením do konkurzního řízení. V případě zdaňovacího období týkajících se roku 2004 počala promlčecí lhůta běžet dne 1.1.2005 a marně by bez dalšího uplynula 31.12.2010. Žalobou napadené rozhodnutí, kterým bylo rozhodováno o odvolání žalobce proti výše uvedeným platebním výměrům, nabylo právní moci dne 20.10.2010. Penále týkající se daní za zdaňovací období v roce 2004 tedy bylo žalobci pravomocně sděleno před uplynutím promlčecí lhůty k vybrání předmětných daní. Vzhledem k tomu, že v daném případě i bez jakéhokoli stavění či přerušení běhu promlčecí lhůty k vymožení daně by v případě zdaňovacích období za roky 2005 až 2007 by k jejímu uplynutí došlo stejně jako ve výše uvedeném případě zdaňovacích období za rok 2004 evidentně až po právní moci žalobou napadeného rozhodnutí, dospěl soud k závěru, že rovněž v případě všech výše uvedených platebních výměrů bylo penále sděleno pravomocně žalobci před uplynutím promlčecí lhůty k vymožení předmětných daní.

Na závěr se soud zabýval otázkou plynutí promlčecí lhůty ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, která byla předmětem daňové kontroly v době trvání konkurzního řízení. Konkrétně se jednalo o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2002 a 3. čtvrtletí roku 2002.

Platebním výměrem ze dne 9.2.2010, č.j. 3845/11/202970506096, bylo žalobci sděleno penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2002, a to jak penále za částku, kterou žalobce přiznal ve svém daňovém přiznání, tak i za částku doměřenou žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 10.1.2006, č.j. 330/06/202970/5750. V souladu s ustanovením § 70 daňového řádu počala promlčecí lhůta běžet u daně za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2002 dne 1.1.2003. Běh této daně byl stavěn přihlášením pohledávky do konkurzního řízení přihláškou ze dne 9.11.2004. Do té doby tedy uplynul z promlčecí lhůty 1 rok a 313 dní. Běh promlčecí lhůty se znovu obnovil od

právní moci rozhodnutí o zrušení konkurzu. Usnesení ze dne 8.7.2008, č.j. 46 K 1011/2004-302, kterým byl zrušen u žalobce konkurz, nabylo právní moci dne 2.8.2008. Prekluzivní lhůta k vymození daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2002 by tedy v daném případě uplynula 23.9.2012. Žalobou napadené rozhodnutí, kterým bylo rozhodováno o odvolání žalobce proti výše uvedenému platebnímu výměru, nabylo právní moci dne 20.10.2010. Penále tedy bylo žalobci již bez dalšího pravomocně sděleno před uplynutím promlčecí lhůty k vybrání předmětné daně vyměřené na základě daňového přiznání.

Soud se samostatně zabýval i otázkou promlčení ve vztahu k dodatečně doměřené dani z přidané hodnoty doměřené dodatečným platebním výměrem ze dne 10.1.2006, č.j. 330/06/202970/5750. Tento výměr byl vydán v době trvání konkurzu po uplynutí lhůty k přihlášení pohledávek do konkurzu a při přihlášení daně z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období do konkurzního řízení správce daně nijak nedeklaroval možnou korekci výše daňové pohledávky na základě budoucí daňové kontroly. Proto dle soudu ve vztahu k částce doměřené dodatečným platebním výměrem nedošlo ke stavění promlčecí lhůty k vymození daně v důsledku přihlášení pohledávek správce daně do konkurzního řízení. Vzhledem ke skutečnosti, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl ve svém rozhodnutí ze dne 22.3.2011, č.j. 5 Afs 35/2009-265, k závěru, že promlčecí lhůta plyne od data původní splatnosti daně bez ohledu na okamžik doručení dodatečného platebního výměru, počala i ve vztahu k předmětné dodatečně doměřené částce daně z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2002 běžet ode dne 1.1.2003. Vzhledem k tomu že nedošlo ke stavění běhu této lhůty přihláškou do konkurzu, uplynula by bez dalšího promlčecí lhůta dne 31.12.2008. Ovšem na tomto místě je nutno zdůraznit, že z obsahu správního spisu vyplývá, že před uplynutím promlčecí lhůty, byl správci konkurzní podstaty doručen platební výměr ze dne 5.9.2007, č.j. 17735/07/202970/5750, který nabyl právní moci dne 13.10.2007 a kterým bylo sděleno penále za neuhrazenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2002 včetně penále za neuhrazenou daň doměřenou dodatečným platebním výměrem ze dne 10.1.2006, č.j. 330/06/202970/5750. V již výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11.1.2012, č.j. 1 Afs 43/2011-64, je dovozeno, že platební výměr, kterým je sděleno penále, který byl doručen za trvání konkurzu správci konkurzní podstaty, je řádným úkonem, který ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k penále přerušuje běh promlčecí lhůty, a to i ve vztahu k samotnému daňovému dlužníkovi, neboť z povahy tohoto institutu, ale i z jeho systematického zařazení v zákoně je zřejmé, že předepisování penále nespadá do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení (vybírání) daně. Od tohoto závěru nemá zdejší soud žádný důvod se jakkoliv odchýlit. Proto je nutno konstatovat, že v důsledku doručení výše uvedeného platebního výměru ze dne 5.9.2007, č.j. 17735/07/202970/5750, došlo ve vztahu k penále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2002 včetně dodatečně doměřené částky k přerušení běhu promlčecí lhůty a počal běh nové promlčecí lhůty s počátkem dne 1.1.2008, která by bez dalšího uplynula dne 31.12.2013. Z uvedeného tedy jednoznačně vyplývá, že ani ve vztahu k penále za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2002 nedošlo ke dni právní moci žalobou napadeného rozhodnutí k uplynutí promlčecí lhůty k vymození daňového nedoplatku.

Platebním výměrem ze dne 9.2.2010, č.j. 3798/11/202970506096, bylo žalobci sděleno penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2002, a to penále za částku doměřenou žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 10.1.2006, č.j. 331/06/202970/5750. V souladu s ustanovením § 70 daňového řádu počala promlčecí lhůta

běžet u daně za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2002 dne 1.1.2003. Vzhledem ke skutečnosti, že v původním daňovém přiznání žalobce uplatňoval za toto zdaňovací období nadměrný odpočet, nebyla správcem daně pohledávka za toto zdaňovací období přihlášena do konkurzního řízení. Nepřicházelo tedy do úvahy ani stavění běhu promlčecí lhůty po dobu konkurzního řízení. Lhůta by bez dalšího uplynula dne 31.12.2008

Soud se následně zabýval otázkou promlčení ve vztahu k dodatečně doměřené dani z přidané hodnoty doměřené dodatečným platebním výměrem ze dne 10.1.2006, č.j. 330/06/202970/5750. Tento platební výměr byl vydán za trvání konkurzního řízení, aniž by jakákoliv pohledávka správce daně z daně zdaňovací období byla přihlášena do konkurzního řízení. Ovšem na tomto místě je opět nutno zdůraznit, že z obsahu správního spisu vyplývá, že před uplynutím promlčecí lhůty, byl správci konkurzní podstaty doručen platební výměr ze dne 5.9.2007, č.j. 17744/07/202970/5750, který nabyl právní moci dne 13.10.2007 a kterým bylo sděleno penále za neuhrazenou dodatečně doměřenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2002. S odkazem na výše uvedené závěry dospěl soud k závěru, že tímto platebním výměrem došlo ve vztahu k penále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2002 k přerušení běhu promlčecí lhůty a počal běh nové promlčecí lhůty s počátkem ode dne 1.1.2008, která by bez dalšího uplynula dne 31.12.2013. Z uvedeného tedy jednoznačně vyplývá, že ani ve vztahu k penále za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2002 nedošlo ke dni právní moci žalobou napadeného rozhodnutí k uplynutí promlčecí lhůty k vymození daňového nedoplatku.

Námítku spočívající v marném uplynutí promlčecí lhůty k vymození daňového nedoplatku tedy soud na základě výše uvedených skutečností rovněž vyhodnotil jako nedůvodnou.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly a ani je nepožadoval.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž

směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 9. října 2013

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová