



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci **žalobce: M. Ž.**, zast. JUDr. Jiřím Rakem, advokátem se sídlem Štefánikova 58/31, Kopřivnice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finanční ředitelství v Ostravě, ze dne 16. 12. 2010, č. j. 8996/10-1401-800231, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 11. 2012, č. j. 22 Af 20/2011 - 35,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 11. 2012, č. j. 22 Af 20/2011 - 35, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě, ze dne 16. 12. 2010, č. j. 8996/10-1401-800231, **se zrušuje.**
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **15 430 Kč**, k rukám jeho zástupce JUDr. Jiřího Raka, advokáta se sídlem Štefánikova 58/31, Kopřivnice, do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“),

kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Frýdku-Místku ze dne 21. 9. 2010, č. j. 124482/10/362962804953, jímž bylo stěžovateli sděleno daňové penále na dani z převodu nemovitostí za období od 25. 6. 2004 do 15. 9. 2010

Na majetek stěžovatele byl podle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), dne 25. 2. 2004 prohlášen konkurs. Daňový nedoplatek na dani z převodu z nemovitostí nebyl pohledávkou za podstatou ve smyslu ustanovení § 31 odst. 2 uvedeného zákona. Správkyně konkursní podstaty tak nemohla pohledávku uhradit jinak (dříve) než v rámci rozvrhového usnesení a nemohl ji uhradit ani stěžovatel sám (jsa omezen prohlášeným konkursem). Za této situace měl stěžovatel za to, že prodlení s úhradou daňové povinnosti mu tedy podle jiného zákona [zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)] nemohlo po dobu probíhajícího konkursního řízení vůbec vzniknout.

Uvedený názor potvrdila pozdější úprava, kdy zákonem č. 296/2007 Sb., bylo s účinností od 1. 1. 2008 do zákona o správě daní a poplatků zakotveno ustanovení § 40b odst. 5, podle něhož v průběhu insolvenčního řízení nevznikají vůči přihlášeným daňovým pohledávkám sankce, přičemž podle přechodných ustanovení k zákonu č. 296/2007 Sb. se toto pravidlo vztahuje i na konkursy nařízené podle zákona o konkursu a vyrovnání, pokud nebyly pravomocně skončeny.

Vycházejí z přechodného ustanovení ke shora uvedenému § 40b novelizovaného zákona o správě daní a poplatků, dle kterého se nová právní úprava použije i v případě správy daní související s řízením, které bylo zahájeno a pravomocně neskončeno podle zákona o konkursu a vyrovnání, přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, dospěl krajský soud k závěru, že žalovaný při aplikaci tohoto ustanovení na projednávanou věc nepochybil.

Ztotožnil se se závěrem správců daně, dle kterého penále k daňové pohledávce, přihlášené do konkursního řízení nevzniká teprve od účinnosti nové právní úpravy, tj. od 1. 1. 2008. Z obsahu napadeného rozhodnutí ověřil, že v projednávané věci nebylo penále stěžovateli předepsáno za dobu od 1. 1. 2008 (účinnost nové právní úpravy) do 19. 2. 2010 (právní moc usnesení o zrušení konkursu po splnění rozvrhového usnesení), a žádné pochybení neshledal.

Předmětem sporu byla dle krajského soudu tedy pouze otázka, zda v období před novelizací provedenou zák. č. 296/2007 Sb. vznikalo daňové penále i v době prohlášení konkursu na majetek daňového subjektu.

pokračování

Krajský soud v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2010, č. j. 8 Afs 26/2009 - 76, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod Sb. NSS č. 2068/2010, dle kterého ani mimořádné okolnosti představující úpadek dlužníka, nic nemění na situaci, že úpadce je i nadále daňovým subjektem, kterému vznikla povinnost zákonné penále uhradit. Dále konstatoval, že k obdobným závěrům dospěl nedávno též Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 31. 10. 2011, č. j. 15 Af 43/2010 - 29, Sb. NSS č. 2604/2012.

Dle jeho závěrů žádné ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání ani žádné jiné ustanovení jakéhokoli právního předpisu nestanoví (s výjimkou právní úpravy účinné až od 1. 1. 2008 - § 40b zákona o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 ustanovení § 243 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů) ani zápočet vzniku úroků, úroků z prodlení, poplatku z prodlení či daňového penále v průběhu konkursu ani zánik pohledávek neuspokojených v konkursu jako účinek rozvrhového usnesení. Z pohledu okamžiku vydání napadeného rozhodnutí je přitom zcela lhostejno, zda se jednalo o pohledávku přednostní či nepřednostní. Otázka „přednostnosti“ pohledávky totiž byla významná jen v době konkursního řízení, které však již bylo pravomocně před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí skončeno.

Ustanovení § 33 zákona o konkursu a vyrovnání naopak vznik úroků, úroků z prodlení, poplatků z prodlení a daňového penále, předpokládá. Význam tohoto ustanovení tkví toliko v tom, že pohledávky tam vypočtené nelze uspokojit ani v průběhu konkursu ani v rámci rozvrhového usnesení.

Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., namítá tedy nesprávné právní posouzení věci.

Povinnost uhradit daň z převodu nemovitostí vznikla stěžovateli prokazatelně před okamžikem vyhlášení konkursu a přihlášená pohledávka tak neměla charakter pohledávky za podstatou, kterou by bylo možno uhradit kdykoliv v průběhu konkursního řízení.

Odkaz krajského soudu na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 1. 2011, č. j. 15 Af 43/2010 - 29, je tak zcela nepřipadný, neboť v dané věci bylo řešeno penále z pohledávky, která vznikla teprve v průběhu konkursu a mohla být a také měla být uhrazena v průběhu konkursu.

V nyní projednávané věci však bylo možno předmětnou pohledávku uhradit pouze na základě rozvrhového usnesení, a proto není možné, aby po dobu konkursního řízení penále nabíhalo. Jedná se o mimosmluvní zákonnou sankci, kterou nemohl daňový subjekt uhradit, neboť její uhrazení zákon o konkursu a vyrovnání zakazoval. Tato situace nebyla zákonem o správě daní a poplatků žádným způsobem řešena, přičemž teprve zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, a s ním spojená novelizace zákona o správě daní a poplatků fakticky potvrdila, že penále po dobu konkursu je nevhodnou a

nepřípustnou sankcí, neboť daňový dlužník nemohl délku konkursního řízení žádným způsobem ovlivnit.

Jakkoliv byl tento nežádoucí stav napraven až k 1. 1. 2008, neznamená to, že penále vyčíslené za dřívější období je v souladu s Ústavním pořádkem České republiky. Pokud jeden zákon zamezí možnosti daňovou pohledávku uhradit, nemůže jiný zákon posuzovat takovou situaci jako prodlení s úhradou předmětné daňové povinnosti.

Z uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se v krátkém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné a stěžovatel je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předmětem sporu je otázka zákonnosti předepsaného penále za pozdní úhradu daně z převodu nemovitostí, a to za období od 25. 6. 2004 do 15. 9. 2010.

Daňová povinnost, s jejíž úhradou byl stěžovatel v prodlení, vznikla stěžovateli jako prodávajícímu v souvislosti s prodejem nemovitosti za dohodnutou kupní cenu ve výši 320 000 Kč, právní účinky vkladu vznikly dnem 23. 3. 2001 rozhodnutím Katastrálního úřadu ve Frýdku-Místku, č. j. 10 V11-1241/2001, a vklad práva byl v katastru nemovitostí zapsán dne 2. 4. 2001. Stěžovatel přiznání k dani ani po výzvě správce daně nepodal.

Dne 20. 5. 2004 správce daně stěžovateli vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 71 705 Kč, včetně 10 % zvýšení daně za nepodání daňového přiznání, z ceny určené na základě znaleckého posudku. S ohledem na skutečnost, že dne 25. 2. 2004 byl na majetek stěžovatele prohlášen konkurs, doručil správce daně platební výměr ustanovené správkyní konkursní podstaty a předmětnou pohledávku, jako pohledávku vzniklou za období před prohlášením konkursu, přihlásil do konkursního řízení.

Se stěžovatelem lze tedy souhlasit, že penále bylo nepochybně předepsáno za pozdní úhradu pohledávky, která však mohla být uspokojena pouze v rámci rozvrhového usnesení. Odkaz krajského soudu na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 10. 2011, č. j. 15 Af 43/2010 - 29, Sb. NSS č. 2604/2012, který posuzoval zákonnost penále související s pozdní úhradou pohledávky za podstatou, je proto nepřipadný.

pokračování

Pro posouzení zákonnosti napadeného platebního výměru je v projednávané věci určující úprava účinná od 1. 1. 2008, provedená zákonem č. 296/2007 Sb.

V souladu s ustanovením § 40b odst. 5 zákona č. 296/2007 Sb., nevznikají v průběhu insolvenčního řízení vůči přihlášeným daňovým pohledávkám sankce. Jinými slovy, sankce včetně penále za pozdní úhradu nevzniká k přihlášené daňové pohledávce po celou dobu konkursního řízení. V obecné rovině lze konstatovat, že ustanovení § 40b zákona o správě daní a poplatků zohledňuje nejpodstatnější účinky spojené s prohlášením úpadku do daňového řízení, které je vedeno za účelem vypořádání daňových povinností daňového subjektu v úpadku. Jakkoliv koncepce zde obsažená vychází ze zásady, že daňová povinnost je nepřenosná a jejím nositelem zůstává daňový subjekt v úpadku, dle názoru soudu odstavec pátý uvedeného ustanovení zcela správně zohledňuje skutečnost, že přihlášenou daňovou pohledávku nelze v průběhu řízení o úpadku uspokojit mimo rozvrhové řízení, přičemž celkovou délku řízení nemůže úpadce žádným způsobem ovlivnit. Současně tato nová úprava reaguje právě na skutečnost, že se v insolvenčním řízení neuspokojují žádným ze způsobů řešení úpadku, mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka, včetně penále za nezaplacení daní, pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla až po rozhodnutí o úpadku. Po dobu řízení o úpadku, by proto nemělo docházet k navyšování úhrad pohledávek, které se staly splatné v období tomuto řízení předcházejícím.

V souladu s přechodným ustanovením čl. XXVIII zákona č. 296/2007 Sb., se ustanovení § 40b odst. 5 novelizovaného zákona použije i v případě správy daní související s řízením, které bylo zahájeno podle zákona o konkursu a vyrovnání a pravomocně neskončeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Pokud tedy bylo konkursní řízení zahájeno před účinností zákona č. 296/2007 Sb., tj. před 1. 1. 2008 a k tomuto datu nebylo pravomocně ukončeno, aplikuje se na daňovou pohledávku, přihlášenou do konkursního řízení ustanovení § 40b odst. 5 v plném rozsahu.

V projednávané věci byl na majetek stěžovatele prohlášen konkurs usnesením Krajského soudu v Ostravě, ze dne 25. 2. 2004, sp. zn. 20 K 11/2001. Dne 9. 7. 2004 byly správcem daně do konkursu přihlášeny daňové pohledávky, vzniklé za období před prohlášením konkursu, včetně pohledávky, za jejíž pozdní úhradu bylo předepsáno penále v projednávané věci. Přihláška byla Krajskému soudu v Ostravě doručena dne 14. 7. 2004. Usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 1. 2010, č. j. 20 K 11/2001-435, byl konkurs na majetek stěžovatele zrušen, přičemž předmětné usnesení nabylo právní moci dne 19. 2. 2010.

V souladu se shora uvedeným přechodným ustanovením, se tak na projednávanou věc plně aplikuje ustanovení § 40b odst. 5 zákona č. 296/2007 Sb., což znamená, že penále k přihlášené daňové pohledávce nevzniklo po celou dobu konkursního řízení, v projednávané věci od 25. 6. 2004 (splatnost správcem daně vyměřené daně) do 19. 2. 2010 (právní moc usnesení, kterým byl konkurs zrušen). Nelze tak přisvědčit krajskému soudu, který bez dalšího převzal argumentaci žalovaného, podle kterého penále k přihlášené

daňové pohledávce v souladu se shora uvedeným přechodným ustanovením vznikalo i po dobu konkursního řízení, a to až do 1. 1. 2008, kdy nabyl účinnosti zákon č. 296/2007 Sb. Takový výklad z uvedené právní úpravy dovodit nelze.

Pro úplnost zdejší soud uvádí, že ani odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2010, č. j. 8 Afs 26/2009 - 76, není případný. Osmý senát zdejšího soudu sice posuzoval obdobnou právní otázku, avšak za účinnosti jiné právní úpravy. Ve věci projednávané osmým senátem zdejšího soudu byl na majetek žalobce nejprve usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích prohlášen konkurs od 17. 7. 2003 do 15. 12. 2003, kdy Vrchní soud v Praze dne 15. 12. 2003 usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích o prohlášení konkursu zrušil. Usnesením ze dne 2. 2. 2004, č. j. 12 K 22/2003-167, však Krajský soud v Českých Budějovicích ustanovil předběžného správce, neboť shledal potřebu zajistit majetek dlužníka, přičemž konkursní řízení bylo usnesením ze dne 6. 5. 2005, č. j. 12 K 22/2003-302, zastaveno, neboť věřitelé vzali své návrhy zpět a rozhodnutí o zastavení konkursního řízení nabylo právní moci dne 19. 5. 2005. S ohledem na to, že konkursní řízení bylo pravomocně ukončeno před novelou provedenou zákonem č. 296/2007 Sb., tj. před 1. 1. 2008, nemohou závěry uvedené v tomto rozhodnutí dopadat na nyní projednávanou věc.

V posuzovaném případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně konstatoval, že pro zrušení rozhodnutí žalovaného byly důvody již v řízení před krajským soudem, který by v dalším řízení, při respektování názoru vysloveném Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaných pochybení, nemohl vady napadeného rozhodnutí žalovaného nikterak zhojit (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto současně rozhodl o zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, který je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.].

V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98, (veškerá zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou též dostupná na www.nssoud.cz).

Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému.

pokračování

Zdejší soud připomíná, že stěžovatel byl usnesením krajského soudu ze dne 18. 3. 2011, č. j. 22 Af 20/2011 - 17, osvobozen od soudních poplatků. Podle ustanovení § 36 odst. 3 s. ř. s., věta poslední, se přiznané osvobození vztahuje i na řízení o kasační stížnosti. Zástupce stěžovatele v řízení o žalobě JUDr. Jiří Rak učinil ve věci celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění k 31. 12. 2012, dále jen („advokátní tarif“)] písemné podání ve věci samé (žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a účast na jednání před krajským soudem § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu. V řízení o kasační stížnosti zástupce stěžovatele učinil ve věci celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f), ve spojení s § 7 bodem 4. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 2 400 Kč, vzhledem k tomu, že ve věci bylo učiněno pět úkonů právní služby, náleží stěžovateli 12 000 Kč ($5 \times 2\,400\text{ Kč}$).

Dále zdejší soud přiznal zástupci stěžovatele náhradu cestovních výdajů za cestu realizovanou dne 21. 11. 2012 za účelem jednání před krajským soudem. Jednalo se o celkovou vzdálenost 76 km (vzdálenost Kopřivnice – Ostrava – Kopřivnice). Tato cesta byla realizována vozidlem ŠKODA OCTAVIA s průměrnou spotřebou 5,2 litrů paliva na 100 km, přičemž výše průměrné ceny za 1 litr pohonných hmot činila 34,70 Kč a sazba základní náhrady za 1 km jízdy činila 3,70 Kč na 1 km [§ 157 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 1 písm. b) a § 4 písm. c) vyhlášky č. 429/2011 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad]. Nejvyšší správní soud rovněž přiznal náhradu za promeškaný čas podle § 14 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 400 Kč (cca 1 hodina 40 minut na trase Kopřivnice – Ostrava - Kopřivnice).

JUDr. Jiří Rak doložil osvědčení o registraci k DPH. K nákladům řízení o žalobě se tedy přičítá daň z přidané hodnoty v sazbě platné k 31. 12. 2012, tj. 1 604 Kč, k nákladům řízení o kasační stížnosti se přičítá daň z přidané hodnoty v sazbě platné ke dni ukončení tohoto řízení, tj. ve výši 1 008 Kč.

Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 15 430 Kč (z toho 9 622 Kč za žalobní řízení, 5 808 Kč za kasační řízení). Tuto částku je povinen žalovaný uhradit k rukám zástupce JUDr. Jiřího Raka, advokáta se sídlem Štefánikova 58/31, Kopřivnice. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 13. června 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu