

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEMREPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **Air Special, a. s.**, se sídlem Všechov, Letiště Tábor, zastoupeného JUDr. Vladimírem Dvořáčkem, advokátem se sídlem Křižíkova 16, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2008, čj. 2844/08-1500, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 1. 2009, čj. 10 Ca 178/2008 – 41,

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:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 7. 2008, čj. 2844/08-1500, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře ze dne 10. 12. 2007, čj. 136209/07/110918/5535, kterým správce daně sdělil žalobci penále z prodlení úhrady daně silniční za zdaňovací období roku 2003 v celkové výši 37 028 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou ze dne 8. 9. 2008 u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Namítal, že penále bylo žalobci sděleno v rozporu se zákonem, protože nárok státu na daňové penále nemohl vzniknout. Připustil, že ve

zdaňovacím období roku 2003 vznikla žalobci daňová povinnost k silniční dani, která nebyla včas splněna. Dne 17. 7. 2003 však byl na majetek žalobce prohlášen konkurs a ustanoven správce konkursní podstaty. Následně byl konkurs ke dni 15. 12. 2003 zrušen a tatáž osoba byla ustanovena předběžným správcem. Oprávnění vykonávat práva a plnit povinnosti tak v mezidobí přešlo na správce konkursní podstaty, který vykonává práva a plní povinnosti, které podle zákona a jiných právních předpisů jinak přísluší úpadci. Žalobce proto nemohl zavinit vznik penále. Žalovaný se nevypořádal s námitkou, že pokud stát svými zákonnými předpisy nebo činností svých orgánů na jejich základě vytvoří takovou situaci, kdy znemožní subjektu plnění povinností a následně toto splnění povinností sankcionuje, poruší tím ústavněprávní zásadu, dle níž nedostatky právních předpisů nelze vykládat k tíži adresátů právních norem. Brojil tak proti tomu, že mu byla uložena sankce za situace, kdy nemohl svoji situaci pozitivně ovlivnit. Žalobce byl za své nejednání, které mu bylo státem zapovězeno, sankcionován. Odkazoval na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v této problematice, zdůrazňoval, že došlo ke konfliktu zákona o správě daní a poplatků a zákona o konkursu a vyrovnání s tím, že v takovém případě je třeba provést výklad příslušných ustanovení v souladu s Ústavou.

Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu zamítl. Konstatoval, že na majetek žalobce byl usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích prohlášen konkurs od 17. 7. 2003 do 15. 12. 2003, kdy Vrchní soud v Praze usnesením ze dne 15. 12. 2003, čj. 2 K 147/2003-125, usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích o prohlášení konkursu zrušil. Usnesením ze dne 2. 2. 2004, čj. 12 K 22/2003-167, Krajský soud v Českých Budějovicích ustanovil předběžného správce, neboť shledal potřebu zajistit majetek dlužníka. Konkursní řízení bylo usnesením ze dne 6. 5. 2005, čj. 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. Z osobního účtu žalobce vyplynulo, že zálohy na daň silniční v průběhu roku 2003 žalobce nehradil, přičemž zálohy k 15. 4. 2003 a 15. 7. 2003 byly splatné před prohlášením konkursu, další dvě 15. 10. 2003 a 15. 12. 2003 v průběhu konkursu. K odkazu žalobce na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, čj. 8 Afs 92/2005 - 56, a čj. 1 Afs 49/2007 - 75, uvedl, že žalobce tato rozhodnutí necitoval úplně a odkázal pouze na tu část odůvodnění vyhovující jeho žalobní námitce. Zdůraznil, že žalobce byl nositel daňových povinností i po prohlášení konkursu. Přestože po ustanovení předběžného správce mohl dlužník nakládat s majetkem pouze s jeho souhlasem, nelze dospět k závěru, že byl zbaven povinnosti uhradit splatnou daň; žalobce se této povinnosti nebránil, neboť celkovou daň uhradil dne 29. 10. 2007 na základě daňové exekuce. V souladu s § 63 odst. 1 daňového řádu platného do 31. 12. 2006 je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Penalizace záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení vztahující se k daňovému období, které bylo zálohováno v konkrétním případě 2. 2. 2004. Platební výměr na daňové penále je rozhodnutím deklaratorním, které správce daně vyhotovuje proto, aby daňovému dlužníku sdělil výši penále, které mu vzniklo ze zákona. Z toho vyplývá, že vydáním platebního výměru penále se nevyměřuje, ale daňovému subjektu pouze sděluje. Konstatoval, že souběh konkursního a daňového řízení nemůže sám o sobě vést k nezákonnosti správcem daně vydaného platebního výměru na daňové penále u pohledávky, která nebyla uhrazena daňovým dlužníkem ve lhůtě splatnosti. Z žádného ustanovení zákona (zákona č 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ani daňového řádu) nevyplývá zákonný zákaz správci daně sdělit daňovému dlužníku (ať již u něho probíhá

konkursní řízení nebo byl konkurs již zrušen) výši předpisu ze zákona vzniklého penále v případě, že daná daňová platební povinnost nebyla řádně a včas uhrazena. Na zákonnost rozhodnutí žalovaného nemá vliv ani skutečnost, že situace u žalobce byla komplikována prohlášením konkursu od 17. 7. 2003 do 15. 12. 2003. Nelze z toho však dovodit, jak bylo výše řečeno, že žalobce nebyl nositelem daňových povinností po prohlášení konkursu na majetek dlužníka a daňové pohledávky měly být hrazeny i po prohlášení konkursu, pokud to stav finančních prostředků dovoloval. Krajský soud uzavřel, že správce daně sdělil žalobci předpis penále za dobu prodlení v souladu s § 63 daňového řádu.

Rozsudek Krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), písm. b) a písm. d) s. ř. s.. Podle stěžovatele je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, neboť se soud nevypořádal s jeho hlavní námitkou, že sdělení penále stěžovatele bylo nezákonné, dokonce protiústavní, neboť stěžovatel je sankcionován za to, že včas nesplnil svoji daňovou povinnost, ačkoli je ze zákona o konkursu a vyrovnání povinen zdržet se nakládání s majetkem patřícím do konkursní podstaty. Bylo třeba vyřešit kolizní situaci, ke které došlo interpretací a aplikací zákona o konkursu a vyrovnání a daňového řádu. Tedy materiální střet povinnosti stěžovatele (úpadce) zdržet se nakládání s majetkem patřícím do konkursní podstaty a tomu odpovídající právo státu dodržování této povinnosti si vynutit a její nedodržení sankcionovat (§ 14a odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání), a povinnost stěžovatele (úpadce) plnit řádně a včas daňovou povinnosti, a tomu odpovídající právo státu dodržování této povinnosti vynutit a sankcionovat (§ 40 odst. 11, § 63 odst. 1 a 2 daňového řádu), při vědomí toto, že není možné konflikt norem vykládat ve prospěch státu, zejména v oblasti tzv. práva veřejného. Tuto kolizi dle stěžovatele krajský soud nedokázal vyřešit v souladu s právním řádem České republiky.

Nesouhlasil s tím, že by účelově vytrhl z kontextu pouze úseky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Podle stěžovatele i další úvahy Nejvyššího správního soudu v citovaných rozhodnutích potvrzují existenci disproporce mezi právy a povinnostmi stěžovatele v době, kdy na něho byl prohlášen konkurs. Z rozsudků vyplývá, že na správce přechází dispoziční oprávnění nakládat s majetkem konkursní podstaty, zatímco úpadce nadále zůstává daňovým dlužníkem, jemu je vyměřena daň, daňové řízení se nepřerušuje, avšak u daňového subjektu dochází k omezení dispozičního oprávnění.

Zdůraznil, že netvrdil, že by povinnost hradit penále nevznikala ze zákona prodlením. Podle jeho názoru lze ovšem zákonná ustanovení tímto způsobem interpretovat jen tehdy, pokud budou v tom kterém řešeném případě konformním s elementárními principy demokratického právního státu, na nichž je založen právní řád. Materiální rozpor mezi dvěma právními úpravami vylučuje vznik penále, neboť právní předpisy samy o sobě nemohou, pokud nastane jimi předpokládaná právní skutečnost, přivodit protiústavní výsledek. Namítal, že netvrdil, že neměl povinnost daň platit, avšak za situace, kdy na správce konkursní podstaty přešlo dispoziční oprávnění nakládat s majetkem, ji sám plnit nemohl. Stěžovatel ani nedovozoval, že by nebyl nositelem daňových povinností a že daňové pohledávky neměly být hrazeny i po prohlášení konkursu, pokud to stav finančních prostředků dovoloval. Úhradu pohledávek měl zajistit subjekt, který měl k majetku spadajícímu do konkursní podstaty dispoziční oprávnění a který byl ustanoven rozhodnutím státního orgánu. Podle stěžovatele tedy stát subjektem

ustanoveným jeho vlastním orgánem a na základě jeho právního řádu způsobil, že stěžovatel nemohl daňové povinnosti dostát. Skutečnost, že stěžovatel zálohy neplatil již před prohlášením konkursu je pro posuzovaný případ irelevantní. Podotkl, že argument, že § 63 není založen na zavinění, neodůvodňuje, proč byla žaloba zamítnuta. V předmětném případě podle stěžovatele není naplněna tripartice pojmových znaků pro vznik objektivní odpovědnosti, protože protiprávního jednání se dopustil stát, respektive jím ustanovený správce konkursní podstaty. Přičitatelnost jeho jednání stěžovateli a *„neexistence příslušného exoneračního důvodu, kterou státní orgány odmítly napravit ústavně konformní interpretací, plně svědčí pro oprávněnost tvrzení o nezákonnosti (či snad dokonce neústavnosti) rozhodnutí prvostupňového správního soudu“*.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu spočívající v nesrozumitelnosti vyplynula dle přesvědčení stěžovatele z toho, že se žalovaný ve svém rozhodnutí, stejně tak krajský soud, vůbec nevypořádal s hlavní námitkou stěžovatele, že nedostatky právních předpisů nelze vykládat k tíži adresátů právních norem.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti označil za nedůvodnou námitku, že stěžovateli bylo zákonnými předpisy znemožněno plnit daňové povinnosti, a proto nedostatky právních předpisů nelze vykládat k tíži adresáta právních norem. Podle žalovaného i po prohlášení konkursu zůstává původní plátce daňovým subjektem. Účinky prohlášení konkursu uvedené v § 14 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání znamenají, že na správce konkursní podstaty přecházejí dispoziční oprávnění nakládat s majetkem patřícím do konkursní podstaty. V důsledku toho úpadce nepřestává být účastníkem hmotněprávních vztahů. Proto správce daně vyměřuje daň úpadci a nikoliv správci konkursní podstaty. U daňového subjektu ovšem dochází ke změně jeho dispozičního oprávnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání. Jako projev omezení dispozičních oprávnění na správce konkursní podstaty v souladu s § 14a odst. 1 citovaného zákona přechází oprávnění i povinnost vykonávat práva a plnit povinnost, které jinak podle daňových předpisů přísluší úpadci, jestliže souvisí s nakládáním s majetkem patřícím do konkursní podstaty. Správce konkursní podstaty by tak měl, pokud mu to dovoluje stav finančních prostředků soustředěných v konkursní podstatě, pohledávky vzniklé po prohlášení konkursu hradit ve lhůtě splatnosti. I když tak správce konkursní podstaty neučiní, není tím stěžovatel zbaven povinnosti daň uhradit, stejně tak povinnosti uhradit sankce za období prodlení s úhradou platby daně.

Kasační stížnost žalobce Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejprve je třeba konstatovat, že stěžovatel koncipuje podanou kasační stížnost relativně obecně v tom smyslu, že neargumentuje konkrétními ustanoveními platného konkursního či daňového práva ve prospěch podané stížnosti, ale zaměřuje se na „výsledek“, ke kterému v posuzovaném případě došlo a tvrdí, že tento výsledek nemůže obstát v důsledku střetu zákona č. 328/1991 Sb. o konkursu a vyrovnání ve znění pozdějších předpisů (dále též ZKV) a zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve

znění pozdějších předpisů (dále též ZSDP). Koncipuje tedy kasační stížnost jako konflikt dvou právních úprav. Takto však na věc nahlížet nelze. Jestliže účelem konkursního řízení je uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku (ustanovení § 1 odst. 1 ZKV), účelem ZSDP je úprava správy daní, poplatků, odvodů a záloh (ustanovení § 1 odst. 1). Situace, která v předmětné věci nastala proto není konfliktem právních norem, ale reálným stavem, kdy poté, kdy byl na jeho majetek prohlášen konkurs, byl žalobce omezen v dispozičním právu k majetku náležejícímu do podstaty. Přesto tento majetek nepozbyl a ani stěžovatel netvrdí, že by prohlášením konkursu zanikla jeho povinnost k úhradě daně, v tomto případě daně silniční. Již proto nelze argumentovat tak, že tvrzený konflikt byl „vyložen ve prospěch státu v oblasti práva veřejného“.

Stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku. Tato námitka není důvodná. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje například takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky, dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by spis obsahoval protichůdná sdělení a z rozhodnutí by nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (srov. např. rozsudky ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006 - 36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005 - 298, č. 1119/2007 Sb. NSS, ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001 - 47, č. 386/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 17. 9. 2003, čj. 5 A 156/2002 - 25, č. 81/2004 Sb. NSS). Krajský soud podle stěžovatele neuvedl relevantní důvod, proč nepřisvědčil jeho argumentaci, že dochází ke kolizní situaci mezi zákonem o konkursu a vyrovnání a daňovým řádem a že tento konflikt norem není možné vykládat v neprospěch daňového subjektu. Stěžovateli by bylo lze přisvědčit částečně v tom, že rozsudek krajského soudu není koncipován jako polemika se stanoviskem žalobce (alespoň pokud jde o základní nesoulad v otázce účinků neodvedení daně správcem konkursní podstaty). Bylo tomu tak však proto, že krajský soud vypořádával žalobní námitky tak jak byly v žalobě uplatněny. Krajský soud poté, kdy shrnul skutkový stav a situaci, která ve věci nastala, konstatoval (str.7 rozsudku), že právní předpisy neskýtají oporu pro závěr, že by v důsledku prohlášení konkursu, nebylo následně lze daňovému dlužníku sdělit penále. Krajský soud tedy dostatečně vysvětlil, proč má zato, že argumenty žalobce neobstojí, byť tak nečinil vyvracením každého dílčího tvrzení žalobce, ale zaujal obecnější stanovisko k důvodnosti podané žaloby. Vyslovení odlišného právního názoru, než jaký zastává žalobce nepochybně samo o sobě nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů nezakládá.

Žalobce namítal, že není pravdou, že by v žalobě účelově citoval toliko části rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. K tomu lze konstatovat, že žalobce koncipoval žalobu tak, že tvrdil, že nemohl zavinit vznik penále, protože dispoziční oprávnění přešla na správce konkursní podstaty. To, že k přechodu dispozičních oprávnění prohlášením konkursu došlo, však zjevně není předmětem rozdílných právních názorů žalobce, žalovaného ani soudu. Žalobce to ostatně v závěru str. 3 kasační stížnosti připouští. Jestliže však v žalobě citoval pouze část odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 92/2005, akcentující omezení dispozičních oprávnění úpadce, nelze dovozovat

nezákonnost či nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu jenom proto, že ten v odůvodnění citoval i jinou část uvedeného rozhodnutí, zdůrazňující naopak skutečnost, že úpadce prohlášením konkursu nepřestává být účastníkem hmotněprávních vztahů.

Žalobce v úvodu str. 4 kasační stížnosti uvádí, že ani v žalobě ničeho nenamítal proti závěru, že povinnost hradit penále vzniká již samotným prodlením daňového dlužníka. Tomu lze přisvědčit do té míry, že takto námitka v žalobě skutečně formulována nebyla. Krajský soud však část rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 49/2007 citoval nikoli proto, že by tím vyvracel v žalobě uplatněnou námitku, ale proto, že vyznění zmíněného rozhodnutí je dle jeho přesvědčení jiné a podporuje následné argumenty soudu ohledně „objektivní", na zavinění nezaložené, povaze prodlení a související povinnosti uhradit penále.

Na str. 4 odst. 2 kasační stížnosti stěžovatel poprvé namítá to, co je těžištěm celé žaloby podané předtím ke krajskému soudu a následně kasační stížnosti: že zákonná ustanovení lze způsobem, kterým tak učinil krajský soud a daňové orgány interpretovat pouze tehdy, pokud budou „konformní s elementárními principy demokratického státu". Tato námitka je relativně obecná. Žalobce v podstatě odhlíží od platné právní úpravy a soustřeďuje se na argument, že výsledek by byl pro něj nespravedlivý (neužívá již jako v podané žalobě argumentu, že jej nezavinil).

Žalobce tedy v žalobě vychází z přesvědčení, že prodlení nezavinil, že daň zaplatit nemohl a že nelze dovozovat jeho odpovědnost, pokud správce konkursní podstaty svoji povinnost nesplnil. Na tomto místě je vhodné připomenout, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 7. 2005 čj. 1 Afs 55/2004 - 94 konstatoval, že *„na hmotněprávním postavení daňového subjektu (úpadce) se prohlášením konkursu nic nemění potud, že i nadále zůstává daňovým dlužníkem; správce daně tedy vyměřuje daň jemu, a nikoliv správci konkursní podstaty. U daňového subjektu však dochází k omezení jeho dispozičních oprávnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, což se nutně promítne i v rovině procesní v daňovém řízení, do něhož vstupuje jako tzv. třetí osoba podle § 7 odst. 2 písm. e) (pozn. tehdy účinného) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, správce konkursní podstaty. Jako projev omezení dispoziční volnosti úpadce přechází na správce konkursní podstaty v souladu s § 14a odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání 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 konkursní podstaty má proto v daňovém řízení stejná práva, jako měl úpadce: správce daně se správcem konkursní podstaty jedná v daňovém řízení týkajícím se daňové povinnosti úpadce, a jemu také doručuje rozhodnutí.* Citované rozhodnutí vychází z (tehdy) platné právní úpravy, podle které oprávnění nakládat s majetkem podstaty přechází na správce [ustanovení § 14 odst. 1 písm. a) věta první ZKV]. Podle písm. c) uvedeného ustanovení řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do konkursní podstaty nebo které mají být uspokojeny z tohoto majetku, jejichž účastníkem je úpadce, se přerušují, ledaže jde o trestní řízení (v němž však nelze rozhodnout o náhradě škody), o řízení o výživném nezletilých dětí, o řízení o výkon rozhodnutí; s výjimkou řízení o pohledávkách, které je třeba přihlásit v konkursu (§ 20), lze v řízení pokračovat na návrh správce, popřípadě ostatních účastníků řízení a správce se stává účastníkem řízení místo úpadce.

Není proto správná představa, že z hlediska subjektu povinného k odvedení daně je zde na jedné straně úpadce, který svou povinnost splnit nemůže a na druhé straně správce konkursní podstaty, který tak sice učinit případně může, ale nestalo se tak. Ústavní soud k postavení správce konkursní podstaty v nálezu ze dne 25. 6. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 36/01, č. 403/2002 Sb., mimo jiné uvedl, že „*správce konkursní podstaty není účastníkem konkursního řízení; jako zvláštní procesní subjekt má však samostatné postavení jak vůči úpadci, tak vůči konkursním věřitelům a nelze jej považovat za zástupce konkursních věřitelů.*“ Konkursní řízení je mimořádným způsobem řešení neschopnosti úpadce dostát svým závazkům. Konkursní řízení lze zahájit a konkurs lze nepochybně na majetek úpadce prohlásit, jen pokud jsou splněny zákonné předpoklady - nastavší úpadek na straně dlužníka. Konkurs se prohlašuje i proti vůli úpadce, který je povinen prohlášení konkursu na jeho majetek strpět. Za této situace je neodůvodněné, aby úpadce, u kterého byly splněny podmínky pro prohlášení konkursu, byl oproti ostatním daňovým subjektům zvýhodněn tím, že by nemohl být postižen za neplnění zákonem stanovených povinností. Postavení správce konkursní podstaty je tedy specifické, nic to však nemění na tom, že nadále je to úpadce, komu v daňovém řízení vznikají práva a povinnosti.

Základní stížní námitka totiž ve svém důsledku nesměřuje proti tomu, že bylo stěžovateli vyměřeno penále, ale proti tomu, že byla omezena jeho dispozice s jeho majetkem. Jestliže sám stěžovatel odhlíží od platné právní úpravy obsažené v zákoně o konkursu a vyrovnání a v zákoně o správě daní a poplatků (a je třeba zdůraznit, že zejména ustanovení § 63 ZSDP nedává správci daně prostor jakkoli zohlednit, zda daňová povinnost stíhá „běžný“ daňový subjekt či subjekt, na jehož majetek je prohlášen konkurs), pak lze stejně obecně argumentovat, že v uvedených souvislostech není rozdílu mezi penále a daní jako takovou. Bylo by totiž lze obdobně argumentovat (a nebylo by dle přesvědčení soudu v argumentaci podstatného rozdílu), že proč by měl úpadce plnit kromě předepsaného penále též splatnou daňovou povinnost, když neměl možnost ovlivnit, zda nastanou předpoklady, s nimiž právní předpisy vznik daňové povinnosti spojují. V nazírání stěžovatele by stejně tak nebylo rozdílu mezi daní a jakoukoli jinou právní povinností, ke splnění které je v době po prohlášení konkursu povolán na místě úpadce správce konkursní podstaty. Dovedeno do důsledku, stěžovatel brojí proti stavu, kdy s jeho majetkem bylo po dobu trvání konkursu nakládano jinak, než by on preferoval. To však vyplývá ze samotné podstaty konkursního řízení. Přijetí stěžovatelovy argumentace by vedlo k závěru, že v průběhu konkursního řízení úpadce povinnosti (daňové) nestíhají. Pro tento závěr však právní předpisy oporu neskýtají a je i v rozporu z výše citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu 1 Afs 55/2004. Naopak možnost sdělit penále za prodlení s úhradou daňové povinnosti vzniklé po prohlášení konkursu lze dovodit i z ustanovení § 33 odst. 1 písm. d) zákona o konkursu a vyrovnání. Podle tohoto ustanovení jsou z uspokojení v konkursním řízení vyloučeny „*mimosmluvní sankce postihující majetek úpadce, s výjimkou penále za nezaplacení daní, ... pokud povinnost zaplatit toto penále vznikla před prohlášením konkursu*“. Pokud tedy zákonodárce do předmětného ustanovení zakotvil dovětek „*pokud povinnost zaplatit penále vznikla před prohlášením konkursu*“, zjevně byl srozuměn s tím, že penále může vzniknout i po prohlášení konkursu. Je tak nutné přisvědčit závěrům krajského soudu, že rovněž ze zákona o konkursu a vyrovnání nevyplývá, že by konkursní řízení bránilo sdělení penále

za nezaplacení daní ve chvíli, kdy povinnost daň zaplatit vznikla až po prohlášení konkursu.

Jestliže žalobce na str. 5 kasační stížnosti hovoří o tom, že úhradu daně měl zajistit „subjekt, který měl k majetku dispoziční oprávnění“, je třeba znovu uvést, že je nesprávné vycházet z předpokladu, že jsou zde dva subjekty, které by měly být (jakkoli) povinny plnit daňové povinnosti. V daňovém řízení je to nadále úpadce, koho stíhá daňová povinnost. Úvaha, že správce konkursní podstaty byl ustanoven orgánem státu, může vést toliko k obecné replice, že podmínky nezbytné k prohlášení konkursu na majetek dlužníka nastávají nezávisle na státní moci, státní orgány nemají pravomoc prohlásit konkurs na majetek kohokoli, pokud k tomu nejsou splněny zákonné podmínky. Jestliže se žalobce staví do pozice, že mu byl rozhodnutím státního orgánu někdo „vnucen“ a on musí nést tím vzniklé nepříznivé následky, pak lze obdobně tvrdit, že žalobce nebyl nucen vytvořit situaci, která následně k prohlášení konkursu vedla.

Žalobce namítal, že ani odkaz na ustanovení § 63 ZSDP a důraz na to, že prodlení není založeno na zavinění, neodůvodňuje, proč bylo rozhodnuto ve výroku uvedeným způsobem. Ani tato námitka není důvodná. Krajský soud na straně 7 rozsudku učinil uvedenou zmínku v reakci na žalobní tvrzení, že žalobce vznik penále nezavinil. Krajský soud zdůraznil objektivní charakter vzniku povinnosti uhradit vedle daně rovněž penále, jehož předpokladem je prodlení, tzn. nezaplacení splatné částky daně nejpozději v den její splatnosti (ustanovení § 63 odst. 1 ZSDP ve znění účinném v rozhodném zdaňovacím období). Jestliže stěžovatel hovoří o chybějících třech nutných pojmových pracích, pak lze jen znovu konstatovat, že daňovým subjektem je nadále úpadce, správce konkursní podstaty jedná (případně nejedná) za úpadce a nikoli „sám za sebe“ a otázka přičitatelnosti jednání proto pojmově místo nemá, protože to byl úpadce, kdo daň ve stanoveném termínu nezaplatil. Žalobce v podstatě nastoluje obecnou otázku odpovědnosti úpadce za skutečnosti, ke kterým došlo v době trvání konkursu, a proto lze rovněž zcela obecně konstatovat, že zejména ustanovení § 14 a § 14a ZKV koncipují účinky prohlášení konkursu na jiném principu. Znovu je třeba opakovat, že není sporu o tom, že daňová povinnost úpadce ve stanoveném termínu splněna nebyla a byly tak naplněny podmínky pro vznik a následné vyměření penále.

Znovu je třeba opakovat, že v dané věci nejde o nedostatek právních předpisů, ale o to, že právní předpisy v důsledku okolností, které jsou v jistém smyslu mimořádné (úpadek dlužníka) upravují rovněž specifické právní postavení správce konkursní podstaty, které právě těmto mimořádným okolnostem koresponduje. Jestliže stěžovatel uvádí, že nezpochybňuje vznik daňové povinnosti, ale deklarování sankcí, pak je třeba uvést, že za situace, kdy úpadce je nadále daňovým subjektem, vznikla mu daňová povinnost (to stěžovatel nezpochybňuje), tuto povinnost ke dni splatnosti nesplnil (rovněž toto není stěžovatelem zpochybněno), pak právní předpisy skutečně nedávají prostor situaci, která ve věci nastala, posoudit jinak, než učinily daňové orgány a posléze krajský soud.

Na závěr je vhodné poznamenat, že se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval základním východiskem kasační stížnosti a sice argumentem, že nedostatky (kolize) právních předpisů nelze vyložit k tíži adresátů právních norem. Nahlížel na věc i s vědomím, že Městský soud v Praze v rozsudku (věc se týkala problematiky na úseku

odpadového hospodářství) ze dne 19. 9. 2006 čj. 10 Ca 52/2005 - 54 konstatoval, že „ *jestliže ve věci příslušný správní orgán postupuje vůči právnické nebo podnikající fyzické osobě určitým způsobem a tato osoba jeho požadavky beze zbytku splní, není možné, aby jí byla za totéž jednání udělena sankce jiným správním orgánem, který uplatňuje v téže oblasti kontrolní pravomoci. Takový postup je v rozporu s principy ochrany právní jistoty, dobré víry a legitimního očekávání, jež patří mezi základní náležitosti demokratického právního státu dle čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky.*“ V souzené situaci však o takový případ nešlo. Nenastal stav, kdy by daňové orgány případně požadovaly, aby se daňový subjekt choval určitým způsobem (zde nezaplatil silniční daň) a následně za neodvedení daně vyměřily penále. Správní orgány, potažmo státní moc (jak je namítáno v žalobě) neznemožnily stěžovateli splnění daňové povinnosti. Pokud to stav konkursní podstaty dovoloval, obecně nic nebránilo tomu aby úpadce (byť oprávnění jednat svědčilo správci konkursní podstaty) daňovou povinnost splnil. Proto ani výše uvedená právní věta (byť je její myšlenková konstrukce obdobná té, na které stěžovatel vystavěl odůvodnění kasační stížnosti) v konkrétních souvislostech souzené věci nevede k závěru, že stížností napadený rozsudek krajského soudu je nezákonný.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu zákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl v rozhodovaných věcech úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení podle obsahu soudních spisů nevznikly.

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

V Brně 15. března 2010

JUDr. Michal Mazanec.
předseda senátu