



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **JUDr. M. K.**, správce konkursní podstaty úpadce N., s r. o., zastoupeného JUDr. Janou Pánkovou, advokátkou se sídlem v Hradci Králové, Letců 1005, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 9. 2005, č. j. 31 Ca 14/2005 – 30,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **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 :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále též „krajský soud“), kterým tento soud zamítl jeho žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „správní orgán“) ze dne 16. 11. 2004, č. j. 2972/120/2004 La, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále též „správce daně“) ze dne 13. 10. 2000, č. j. 166249/00/228912/5547, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 1995 ve výši 1 380 470 Kč.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel spatřuje vady rozsudku v jeho nezákonnosti

spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a ve vadách řízení spočívajících v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, když se neztotožnil s jeho námitkou odkazující na ust. § 14a odst. 1, větu první, zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), a označil proto námitku stěžovatele zpochybňující označení příjemce rozhodnutí a tím i platnost rozhodnutí za nedůvodnou a dále se již nezabýval jeho podrobnou argumentací. Stěžovatel uvedl, že krajský soud používá v napadeném rozsudku označení stěžovatele neodpovídající zápisu v obchodním rejstříku. Dále se domnívá, že správní orgán nesplnil povinnost uloženou mu ust. § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), protože se v odůvodnění svého rozhodnutí nedostatečně zabýval daňovými výhodami a jeho rozhodnutí je z toho důvodu nezákonné. Stejnou vadou trpělo i řízení vedené správcem daně. Každý jiný postup staví účastníky daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Stěžovatel je přesvědčen, že úřední záznam ze dne 14. 12. 1999, o stanovení základu daně z příjmů právnických osob za rok 1995 (dále též „úřední záznam“), se objevil teprve dodatečně a v předchozích řízeních nebyl součástí spisu. A dále, že nebyly při rozhodování správce daně zcela zjevně zohledněny důkazní prostředky, včetně rekonstrukce účetnictví, které stěžovatel předkládal a doplňoval. Proto navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 5. 12. 2005, v němž uvedl, že trvá na tom, že jeho rozhodnutí bylo vydáno v souladu s právními předpisy, a upozornil na skutečnost, že stěžovatel nesprávně označil záhlaví rozhodnutí za jeho výrok, což dokládá názorem Ústavního soudu vyjádřeným v usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 3. 2002, sp. zn. II. ÚS 702/01, dle kterého výrok rozhodnutí začíná až nadpisem „Rozhodnutí“. Je přesvědčen, že záhlaví rozhodnutí obsahovalo přesné označení příjemce rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, neboť správce konkursní podstaty vykonával práva (odvolal se) daňového subjektu dle zákona o správě daní a poplatků. Ostatně v ust. § 32 odst. 2 písm. d) citovaného zákona, v němž jsou upraveny náležitosti výroku rozhodnutí, není jako náležitost výroku rozhodnutí obsažen příjemce rozhodnutí. Dále se domnívá, že jeho rozhodnutí bylo vydáno na základě přezkoumání, které bylo provedeno v souladu s rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2004, č. j. 31 Ca 105/2003 - 32, v němž tento soud došel k závěru, že daň byla oprávněně stanovena podle pomůcek a současně zavázal správní orgán k řádnému posouzení, zda bylo přihlédnuto při tomto způsobu vyměření k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro stěžovatele ve smyslu ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Správní orgán dále poukázal na to, že stěžovatel souhlasí s tím, že se právním názorem krajského soudu řídil a v rozhodnutí se výhodami zabýval, a uvedl, že nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že se úřední záznam ze dne 14. 12. 1999 objevil ve správním spise až nyní, neboť lze prokázat listinnými důkazními prostředky, že tento záznam byl ve spise vždy obsažen. Současně podotýká, že tato námitka nebyla obsahem odvolání, na základě kterého bylo rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 13. 10. 2000, č. j. 166249/00/228912/5547, přezkoumáváno. V ostatním odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. S ohledem na výše uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Dle ust. § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků základní náležitostí rozhodnutí je přesné označení příjemce rozhodnutí.

Dle ust. § 46 odst. 3 citovaného zákona stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Dle ust. § 14a odst. 1, věty první, zákona o konkursu a vyrovnání prohlášením konkursu přechází na správce oprávnění vykonávat práva a plnit povinnosti, které podle zákona a jiných právních předpisů jinak přísluší úpadi, jestliže souvisí s nakládáním s majetkem patřícím do podstaty.

Zásadní stížní námitkou stěžovatele je jeho nesouhlas s názorem krajského soudu, když se neztotožnil s jeho námitkou odkazující na ust. § 14a odst. 1, větu první, zákona o konkursu a vyrovnání a označil proto námitku stěžovatele zpochybňující označení příjemce rozhodnutí a tím i platnost rozhodnutí za nedůvodnou a dále se již nezabýval jeho podrobnou argumentací. Proto Nejvyšší správní soud zhodnotil obsah spisu Krajského soudu v Hradci Králové a napadený rozsudek přezkoumal z důvodů uplatněných v kasační stížnosti.

Podle stěžovatele upravuje zákon o konkursu a vyrovnání postavení správce konkursní podstaty odlišně od zákona o správě daní a poplatků, kde má správce konkursní podstaty podle ust. § 7 odst. 2 písm. e) tohoto zákona postavení osoby zúčastněné na řízení v pozici třetí osoby. Zákon o konkursu a vyrovnání je však zvláštním právním předpisem, a proto je tento zákon speciální vůči jiným právním předpisům, a tedy i zákonu o správě daní a poplatků. Z toho důvodu se postavení správce konkursní podstaty v daňovém řízení řídí ust. § 14a odst. 1, větou první, zákona o konkursu a vyrovnání. S ohledem na výše uvedené se správce konkursní podstaty stává prohlášením konkursu procesním nástupcem daňového subjektu a tím i osobou, na níž přecházejí povinnosti stanovené daňovými zákony, a která je tak i příjemcem rozhodnutí v daňovém řízení, a to samozřejmě za situace, kdy se tyto povinnosti vztahují k nakládání s majetkem patřícím do podstaty; tak tomu v tomto případě je. Rozhodnutí tedy neobsahuje přesné označení příjemce rozhodnutí, jak je má na mysli ust. § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, což má za následek neplatnost rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 7 citovaného zákona. Skutečnost, že rozhodnutí bylo zasláno k rukám správce konkursní podstaty, nemá v tomto případě žádný právní význam. Stěžovatel také uvedl, že krajský soud používá v napadeném rozsudku jeho označení neodpovídající zápisu v obchodním rejstříku. Stěžovatel se domnívá, že v případech, kdy je daň stanovena podle pomůcek, se správní orgán musí vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Každý jiný postup staví účastníky daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny. Krajský soud se při svém rozhodování řídil jednoduchou úvahou, že pokud správní orgán uznal náklady evidované v účetnictví, přihlédl tak ke všem okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. V účetnictví stěžovatele, byť zatíženém chybami, byly výnosy a náklady v určitém poměru, správní orgán však kontumačně zvýšil výnosy, a to navíc způsobem, který není dokumentován ve spise, ale náklady ponechal v původní výši. Dalšími faktory, například otázkou přiměřenosti výdajů, zohlednění i jiných skutečností, např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru

činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnou provozovnu atd. se správní orgán vůbec nezabýval. Zásadní pochybení je ovšem třeba shledávat v tom, že se správní orgán vůbec nezabýval otázkou výnosů, o stanovení jejichž výše zmíněný úřední záznam mlčí. Stejně tak v něm není, ani jinde ve spise, správní úvaha o způsobu stanovení výnosů ani o použitých pomůckách. S ohledem na výše uvedené je podle stěžovatele patrné, že správní orgán nesplnil povinnost uloženou mu ust. § 46 odst. 3 citovaného zákona, protože se v odůvodnění svého rozhodnutí nedostatečně zabýval těmito výhodami a jeho rozhodnutí je z toho důvodu nezákonné. Stejnou vadou trpělo i řízení vedené správcem daně. Stěžovatel je přesvědčen, že úřední záznam ze dne 14. 12. 1999, o stanovení základu daně z příjmů právnických osob za rok 1995, z něž má vyplývat, že správce daně zohlednil při stanovení základu daně z příjmů právnických osob za rok 1995 dle ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků náklady ve výši 34 661 603,60 Kč, se objevil teprve dodatečně a v předchozích řízeních nebyl součástí spisu. Daňovému subjektu nebyl předložen ani při nahlížení do daňového spisu. Navíc s daňovým subjektem bylo jednáno až do 7. 9. 2000, tento předkládal a doplňoval důkazní prostředky včetně rekonstrukce účetnictví, a tedy nebyly zcela zjevně zohledněny při rozhodování správce. Zmíněný úřední záznam mohl vycházet jen z údajů, které byly známy v době jeho vydání. Proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

V této věci považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že k problematice postavení správce konkursní podstaty v daňovém řízení se již dříve vyslovil ve své judikatuře (např. v rozsudku ze dne 13. 7. 2005, č. j. 1 Afs 55/2004 - 94, publikovaném pod č. 713/2005 Sb. NSS), z níž vyplývá, 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 ust. § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání, což se nutně promítne i v rovině procesní v daňovém řízení, do něhož vstupuje jako tzv. třetí osoba podle ust. § 7 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků správce konkursní podstaty. Jako projev omezení dispoziční volnosti úpadce přechází na správce konkursní podstaty v souladu s ust. § 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. Vzhledem k tomu, že okolnosti předvídané ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu nastaly i v tomto případě, neboť prohlášením konkursu na společnost N., s r. o., přešla dne 30. 9. 2003 výše zmíněná práva na soudem ustanoveného správce konkursní podstaty, bylo označení úpadce jako příjemce rozhodnutí správního orgánu v souladu s ust. § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků a krajský soud se správně neztotožnil s námitkou stěžovatele, že napadené rozhodnutí je z tohoto důvodu ve smyslu ust. § 32 odst. 7 citovaného zákona neplatné.

Skutečnost, že krajský soud používá v napadeném rozsudku označení stěžovatele neodpovídající zápisu v obchodním rejstříku, nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tento závěr vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2004, č. j. 2 Afs 40/2004 - 43, www.nssoud.cz, podle něhož nepřesné označení nevyvolávající pochybnosti o tom, kdo je příjemcem rozhodnutí, není chybějící náležitostí mající za následek

neplatnost rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s námitkou stěžovatele, že došlo k porušení ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114, www.nssoud.cz, k výhodám podle výše zmíněného ustanovení zákona je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě samotného tvrzení daňového subjektu nebo pokud vplynuly v rámci daňové kontroly. Není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Za výhody, k nimž je povinen správce daně přihlídnout, a to i ex offio, lze považovat především takové skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník právní nárok (např. odčitatelné položky, slevy na dani). Takovouto okolností ale nemůže být výběr srovnatelného subjektu jako pomůcky pro stanovení daně. Protože v daňovém řízení správce daně i správní orgán zohlednily nejenom výhody pramenící z tvrzení daňového subjektu, ale také z výsledku daňové kontroly, konkrétně daňové výhody spočívající ve slevách na dani, svoje závěry konkretizovaly a přesvědčivě zdůvodnily, nedošlo k porušení ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Navíc z konstrukce pomůcek je zřejmé, že výpočet daňové povinnosti v sobě zahrnoval jak výnosy, tak i náklady daňového subjektu.

Tvrzení stěžovatele o tom, že ze správního spisu není patrna správní úvaha o způsobu stanovení výnosů ani o použitých pomůckách, se nezakládá na pravdě, neboť z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, z jakých pomůcek správce daně vycházel a jakou úvahou byl veden při stanovení výše daňové povinnosti, a to zejména z úředního záznamu ze dne 14. 12. 1999. Další podrobnosti jsou uvedeny ve zprávě č. 54 o výsledku daňové kontroly ze dne 24. 7. 2000, č. j. 173926/99/228932/3357, včetně jejích příloh, či v rozhodnutí o odvolání ze dne 16. 11. 2004, č. j. 2972/120/2004 La. Nadto je třeba zdůraznit, že daňovému subjektu bylo poskytnuto dostatečné množství času, aby vady účetnictví odstranil a celé daňové řízení mohlo být vedeno dokazováním. Této možnosti však stěžovatel nevyužil.

Námitku týkající se dodatečného objevení úředního záznamu nepodložil stěžovatel bližšími tvrzeními a protože nemá tato skutečnost vliv na zákonnost daňového řízení a v něm učiněného rozhodnutí, nepovažuje ji Nejvyšší správní soud za důvodnou.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s ust. § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo

na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 18. července 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu