



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **JUDr. Ing. Vojtěch Levora**, se sídlem Slovanská tř. 136, Plzeň, správce konkursní podstaty úpadce Zemědělského družstva „Máj“ Ves Touškov, se sídlem Ves Touškov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 5. 2007, č. j. 57 Ca 102/2006 – 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 5. 2007, č. j. 57 Ca 102/2006 – 35, **se zrušuje** a věc se mu **vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 5. 2007, č. j. 57 Ca 102/2006 - 35 bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 7. 6. 2006 č. j. 5305/06-130M, o zamítnutí odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) a rozhodnutí Finančního úřadu Plzeň - jih (dále „finanční úřad“) ze dne 30. 1. 2006 č. j. 2795/06/140970, kterým byla zamítnuta přihláška k registraci plátce daně z přidané hodnoty úpadce. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že napadené daňové rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů spočívajících v tom, že ve správním spise nalezl dobrovolnou přihlášku k registraci plátce daně z přidané hodnoty podanou Zemědělským družstvem „Máj“ Ves Touškov, IČ 00118231, v likvidaci, ve které byl označen jako osoba oprávněná jednat za úpadce Vojtěch Levora, správce konkursní podstaty. Ve správním spise však nenalezl doklad o tom, že by taková právnická osoba existovala. Rovněž mu nebylo zřejmé, zda byl nebo nebyl jmenován likvidátor, ani z jakého důvodu byl za takovou právnickou osobu oprávněn jednat Vojtěch Levora. Dále krajský soud uvedl, že správce daně zamítl přihlášku k registraci plátce daně z přidané hodnoty proto, že daňový subjekt neprokázal ani na výzvu, že bude uskutečňovat ekonomickou činnost, ale v rozhodnutí o zamítnutí žádosti o registraci byla uvedena jako daňový subjekt nikoli osoba, která podala přihlášku, ale jiná právnická osoba – Zemědělské družstvo „Máj“ ves Touškov, zastoupená

správce konkursní podstaty Vojtěchem Levorou. Ve správním spise krajský soud nenalezl žádný doklad o tom, že tento správce konkursní podstaty je zástupcem uvedené právnické osoby. Podle usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 3. 2001 sp. zn. 54 K 13/2004 byl prohlášen konkurs na majetek Zemědělského družstva „Máj“ Ves Touškov, IČ 00118231 a správcem konkursní podstaty byl ustanoven Mgr. Ing. Vojtěch Levora. Krajský soud proto dospěl k závěru, že správce daně nerozhodl o přihlášce Zemědělského družstva „Máj“ ves Touškov, IČ 00118231, v likvidaci, ale o přihlášce jiného subjektu, a to Zemědělského družstva „Máj“ Ves Touškov, zastoupeného správcem konkursní podstaty JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou, která se ve spise ale nenachází.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., v níž vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, že napadené správní rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Stěžovatel namítá, že z přihlášky k registraci ze dne 8. 12. 2005 je zřejmé, že ji podal úpadce a osobou, která je oprávněná za něj jednat, je správce konkursní podstaty Vojtěch Levora. Mimo dovětek „v likvidaci“ se označení úpadce prováděné správcem konkursní podstaty a správcem daně shoduje. Pochybnost o tom, kdo podal přihlášku a kterého subjektu se týká, vůbec nevznikla, a to ani na straně správce daně, ani u úpadce, za něž jednal správce konkursní podstaty. Do likvidace úpadce před prohlášením konkursu na jeho majetek nevstoupil a během konkursu ani vstoupit nemohl. Pokud krajský soud spatřuje nejasnost v tom, komu bylo určeno napadené daňové rozhodnutí, nesouhlasí stěžovatel ani s tímto názorem a poukazuje na postavení správce konkursní podstaty podle zákona č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“) v návaznosti na právní úpravu jeho postavení uvedenou v zákoně č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Podle § 7 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků je zařazen správce konkursní podstaty mezi třetí osoby a podle § 40 odst. 11 citovaného zákona se daňové řízení prohlášením konkursu nepřerušuje. Úpadce nadále zůstává daňovým subjektem, na správce konkursní podstaty přecházejí pouze oprávnění disponovat právy a povinnostmi, které náležely úpadci do prohlášení konkursu. Z toho důvodu je také považován za příjemce rozhodnutí vydávaných správcem daně a k podávání příznání, přihlášek, návrhů a jiných podání.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na právní argumentaci uvedenou v žalobě, kterou doplnil o sdělení, že v zásadě je celá věc judikována Ústavním soudem. Tyto judikáty jsou bezpochyby obecně známy, proto jednání úředníků zjevně vybočuje nejen z hranice slušného chování, ale i bezpochyby za hranici trestního práva. Proto navrhl, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že byla podána přihláška k registraci k dani z přidané hodnoty subjektem Zemědělské družstvo „Máj“ Ves Touškov, IČ 00118231 v likvidaci a osobou oprávněnou jednat za tento subjekt je Vojtěch Levora, v postavení vzhledem k právnické osobě označen jako „SKP“. Správce daně zaslal po podání přihlášky správci konkursní podstaty výzvu k prokázání předpokladu ekonomické činnosti a subjekt označil jako Zemědělské družstvo „Máj“ Ves Touškov, DIČ CZ00118231, zast. správcem konkursní podstaty JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou. Stejně jej označil i v protokole o ústním jednání ze dne 17. 1. 2006, v rozhodnutí o přihlášce k registraci i v rozhodnutí o odvolání ze dne 7. 6. 2006, s výjimkou toho,

že by v těchto písemnostech uváděl, že správce konkursní podstaty byl zástupcem úpadce (v záhlaví byli označeni úpadce a správce konkursní podstaty pod sebou bez dalšího). Ze správního spisu (tj. z uvedených listin a dále z podaného odvolání a odpovědi správce konkursní podstaty na výzvu ze dne 12. 1. 2006) vyplývá, že o tom, kdo je subjektem daňového řízení a která osoba je za něj oprávněna jednat nebylo během celého řízení sporu a daňový subjekt byl v daňových rozhodnutích a jiných písemnostech vždy označen svým identifikačním číslem nebo daňovým identifikačním číslem.

Spornou otázkou ve správním řízení a důvodem podání žaloby proti daňovému rozhodnutí byl výklad pojmu ekonomická činnost. Krajský soud se však touto otázkou nezabýval, neboť zrušil daňová rozhodnutí z jiných, výše uvedených, důvodů.

Postavením správce konkursní podstaty se Nejvyšší správní soud již zabýval, např. v rozsudku ze dne 13. 7. 2005, čj. 1 Afs 55/2004 - 94, publikovaném pod č. 713/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz, kde 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) 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. Důsledkem přechodu oprávnění vykonávat práva a plnit povinnosti v daňovém řízení je rovněž to, že odvolání proti platebnímu výměru je oprávněn podat správce konkursní podstaty, a nikoliv úpadce.“

Podle § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání má prohlášení konkursu ten účinek, že oprávnění nakládat s majetkem podstaty přechází na správce konkursní podstaty. Právní úkony úpadce týkající se tohoto majetku, jsou vůči konkursním věřitelům neúčinné. Podle písm. d) citovaného ustanovení řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do podstaty nebo které mají být uspokojeny z tohoto majetku, mohou být zahájena jen na návrh správce nebo proti správci; jde-li o pohledávky, které je třeba přihlásit v konkursu (§ 20 odst. 1), může být řízení, s výjimkou řízení o výkon rozhodnutí, zahájeno jen za podmínek uvedených v § 23 a 24.

Podle § 14a odst. 1 citovaného zákona prohlášením konkursu 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 konkursní 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.

K otázce postavení správce konkursní podstaty se vyjádřil Nejvyšší soud ve stanovisku občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze 17. 6. 1998, Cpjn 19/98, R 52/98 Sb. NS (bod XIX.) tak, že „správce konkursní podstaty není účastníkem konkursního řízení, nýbrž má jako zvláštní procesní subjekt samostatné postavení jak vůči úpadci, tak vůči konkursním věřitelům. Nelze jej proto považovat ani za zástupce konkursních věřitelů (i když vlastně svou činností jedná v jejich zájmu), ani za zástupce úpadce (ačkoliv na něj přešla téměř všechna úpadcová dispoziční oprávnění). Ve sporu, v němž správce vymáhá ve prospěch podstaty pohledávku úpadce, je žalobcem správce konkursní podstaty“.

Účinky prohlášení konkursu uvedené v § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání znamenají, že na správce konkursní podstaty přechází dispoziční oprávnění nakládat s majetkem konkursní podstaty. V důsledku toho ovšem úpadce nepřestává být účastníkem hmotněprávních vztahů a na jeho místo nenastupuje správce konkursní 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). Co se týče majetku, jenž do podstaty nenáleží, nejsou úpadcovy dispozice omezeny vůbec. Smyslem omezení úpadcovy dispoziční volnosti je zabránit tomu, aby mohl konkursní věřitele poškozovat.

Daňové řízení se podle § 40 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků prohlášením konkursu nepřerušuje. Smyslem této úpravy je zajistit správci daně možnost vykonávat svá práva a povinnosti vůči daňovému subjektu, které ani prohlášením konkursu nezanikají a stejným způsobem zajistit, aby správce konkursní podstaty mohl vykonávat práva a povinnosti za daňový subjekt (úpadce), které rovněž prohlášením konkursu nezanikají.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že správce konkursní podstaty není zástupcem úpadce, a to v souladu s výše citovanými zákonnými ustanoveními, i právním názorem vyjádřeným Nejvyšším soudem ve stanovisku Cpjn 19/98, bod XIX. Potud je nahlížení na postavení správce konkurzní podstaty ve všech řízeních stejné. Avšak rozdílné je v tom, jménem koho činí správce konkurzní podstaty v různých řízeních úkony. Pokud ve sporech, ve kterých vymáhá správce konkursní podstaty pohledávku úpadce ve prospěch konkursní podstaty jedná jako žalobce, není toto řešení přílehlavé pro daňové řízení. Úpadce v důsledku ztráty dispozičních oprávnění k majetku, který je součástí konkursní podstaty, není podle § 14a zákona o konkursu a vyrovnání vykonávat práva a plnit povinnosti. Tato oprávnění přechází výlučně na správce konkursní podstaty a jen ten může za daňový subjekt jednat.

Výše uvedené podporuje např. i názor, vyslovený Nejvyšším soudem v citovaném stanovisku pod bodem XXIII., že “Úpadce prohlášením konkursu neztrácí způsobilost být účastníkem řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do konkursní podstaty, ani způsobilost procesní. Žalobu o těchto nárocích, podanou úpadcem po prohlášení konkursu, je třeba zamítnout proto, že dispoziční oprávnění k majetku konkursní podstaty přešla na správce konkursní podstaty, tj. pro nedostatek aktivní věcné legitimace“.

Označení daňového subjektu (úpadce) s dodatkem v likvidaci, ačkoli v likvidaci nebyl, v podání správci daně nepředstavuje v daňovém řízení takovou vadu, která by měla sama o sobě za následek zamítnutí přihlášky, a ani to není vada, k jejímuž odstranění by musel správce daně daňový subjekt vyzývat. Daňové řízení se totiž v souladu s § 2 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků řídí zásadou oficiality. Sám správce daně má povinnost uvádět na svých rozhodnutích a jiných písemnostech označení subjektu z úřední povinnosti správně. U právnických osob zapsaných v obchodním rejstříku podle zapsané obchodní firmy. Podle zásady zákonnosti

vyjádřené v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je povinen správce daně respektovat zákony a jiné obecně závazné právní předpisy, chránit zájmy státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Navíc podle ustanovení § 2 odst. 7 citovaného zákona se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Proto údaj o obchodní firmě subjektu v podání vyhodnotí tak, aby s ním nadále mohl jednat a označovat jej obchodní firmou ve správném znění. V dané věci tak správce daně učinil a nadále jej také správně označoval.

Protože krajský soud neposoudil otázku nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů správně, je kasační stížnost důvodná a Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Vyslovenými právními názory Nejvyššího správního soudu je krajský soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán.

Podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 22. května 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu