



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně P. M. a. s., zastoupené JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem v Praze 3, Vinohradská 126, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, Hradec Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 8. 2003, čj. 813/130/2003-Bk, a ze dne 21. 7. 2003, čj. 815/120/2003, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 10. 2004, čj. 31 Ca 119/2003 – 38,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 10. 2004, čj. 31 Ca 119/2003–38, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 15. 8. 2002, čj. 148804/02/ 248912/5149 byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince r. 2001 ve výši 489 280 Kč.

Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl.

Druhým rozhodnutím napadeným žalobou žalovaný změnil platební výměr Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 14. 8. 2002, čj. 149008/02/248912/7666, a daňovou povinnost žalobkyně změnil z částky 1 808 850 Kč na částku 2 077 000 Kč.

Krajský soud v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 14. 10. 2004 spojil obě věci ke společnému projednání a rozhodl, že budou nadále vedeny pod sp.zn. 31 Ca 119/2003. (Rozsudek krajského soudu po spojení již nadbytečně obsahuje dvě čísla jednací).

Krajský soud rozsudkem napadeným kasační stížností žaloby zamítl. V důvodech uvedl, že v období od 14. 3. 2001 do 24. 4. 2001 byly uzavřeny nájemní smlouvy na pronájem nemovitého a movitého majetku žalobkyně, které byly za žalobkyni podepsány Ing. J. S. a Z. S., v jednom případě Ing. M. L. a Z. S. Dne 22. 2. 2001 byl u Krajského soudu v Hradci Králové podán návrh na zápis změn do obchodního rejstříku (ve vztahu k žalobkyni), a to návrh na výmaz členů představenstva, dozorčí rady a jediného akcionáře a zápis nových osob (mj. osob shora jmenovaných). Dne 9. 5. 2002 Krajský soud v Hradci Králové usnesením návrh zamítl.

Předmětem současného sporu je především posouzení vlivu zmíněných nájemních smluv na daňové povinnosti žalobkyně, tj. na daň z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období. Při posouzení platnosti těchto smluv a jejich účinku krajský soud vycházel především z ustanovení § 27 odst. 7 obchodního zákoníku s tím, že jestliže rejstříkový soud zamítne návrh na povolení zápisu osoby (která je oprávněna právnickou osobu zavazovat jako její orgán nebo člen orgánu) do obchodního rejstříku, považuje se volba nebo jmenování této osoby od počátku za neplatnou. Tím však nejsou dotčena práva třetích osob nabytá v dobré víře. Až do zveřejnění zamítavého rozhodnutí nemůže právnická osoba namítat neplatnost volby nebo jmenování vůči třetím osobám, ledaže by prokázala, že o neplatnosti věděly. Jestliže tedy nájemci nabyli v dobré víře určitá oprávnění, nejsou tato práva zamítavým rozhodnutím rejstříkového soudu dotčena.

Krajský soud dovodil, že z daňového hlediska není významné, jak je na nájemní smlouvy pohlíženo z dnešního hlediska, tj. po zamítnutí návrhu na zápis změn do obchodního rejstříku. Daňově podstatnou je skutečnost, že plnění z nájemního vztahu mezi žalobkyní a nájemci bylo oboustranně poskytnuto. Na této skutečnosti nemůže nic změnit fakt, že nájemné bylo v roce 2001 hrazeno na účet Ing. S. Ke zdanitelnému plnění, tj. poskytnutí služby za úplatu ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, která je ve smyslu ustanovení § 7 odst. 1 téhož zákona předmětem daně, došlo. Současně z pronájmu majetku plynuly žalobkyni výnosy, které jsou předmětem daně z příjmů, přičemž u osob účtujících v soustavě podvojného účetnictví jsou pro daňové účely výnosy hodnoceny jako příjmy bez ohledu na jejich skutečné zaplacení. Žalobkyní později uzavřené dohody o narovnání s některými nájemci nejsou v tomto směru významné. Významnou není ani to, že usnesením soudu bylo Ing. S. uloženo zdržet se výkonu práv akcionáře, protože výkon akcionářských práv nelze zaměňovat za oprávnění jednat jménem společnosti jako statutární orgán.

Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas kasační stížnost. Tvrdí nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. písm. a) s. ř. s. Právní otázkou posuzovanou v napadeném rozhodnutí je to, zda na základě nájemních smluv uzavřených jménem stěžovatele v období od 14. 3. 2001 do 24. 4. 2001 neoprávněnými osobami, ze kterých v roce 2001 inkasoval nájem Ing. S.,

vznikl žalobci zdanitelný příjem pro účely DPH a výnos ke zdanění daní z příjmů právnických osob. Soud tuto otázku řešil aplikací ustanovení § 27 odst. 7 obchodního zákoníku; s jeho hodnocením se stěžovatelka neztotožňuje.

Po skutkové stránce uvedla, že celá záležitost má původ v jednání tehdejšího správce konkursní podstaty společnosti R. A-C, a. s., Ing. S. Ten se bez splnění zákonných podmínek rozhodl sepsat do konkursní podstaty úpadce akcie stěžovatelky, prohlásil se jejím jediným akcionářem, a po fiktivním odvolání členů volených orgánů stěžovatelky se sám jmenoval členem statutárního orgánu stěžovatelky spolu s dalšími osobami. Jak je z projednávané věci dále zřejmé, rovněž nakládal s majetkem stěžovatelky. Za dané situace byly jeho veškeré úkony od počátku nulitní, počínaje rozhodnutím fiktivní valné hromady. Podle stížního tvrzení krajský soud nepřipustně extenzivně užil § 27 odst. 7 obchodního zákoníku a dostal se tak do přímého rozporu s ústavně garantovaným právem na ochranu vlastnického práva stěžovatelky a vlastnického práva jediného akcionáře stěžovatelky. Ti proti nelegitimnímu jednání Ing. S. od počátku protestovali všemi dostupnými právními prostředky. Ostatně akcie stěžovatelky byly následně z konkursní podstaty úpadce R. A-C, a. s., vyloučeny. Stěžovatelka jakékoliv daňové povinnosti ve vztahu k předmětným smlouvám nemohla plnit, neboť smlouvy neuzavřela, nevystavila podle nich žádné účetní doklady, neměla o nich žádné informace a neměla z nich žádný příjem.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. V odůvodnění uvedl, že oprávnění jednat vzniká členu statutárního orgánu již rozhodnutím valné hromady, zápis do obchodního rejstříku má pouze deklaratorní účinky. Nájemní smlouvy byly uzavřeny v období od podání návrhu na změnu zápisu v obchodním rejstříku do 24. 4. 2001, kdy bylo vydáno rozhodnutí o předběžném opatření. Předběžným opatřením bylo omezeno nakládání s akciemi stěžovatelky. Stěžovatelka nepředložila žádný důkaz, který by dokumentoval neplatnost nájemních smluv uzavřených před vydáním předběžného opatření. Jejich neplatnost nevyplývá ani z textu dohod o narovnání, které byly stěžovatelkou následně uzavírány. Nájemní smlouvy byly uzavřeny ve prospěch stěžovatelky, byť osoba za ni jednající se může s odstupem času jevit jako sporná. V posuzovaném daňovém řízení vystupuje jako daňový subjekt právnická osoba, přičemž jednotliví „statutární zástupci“ se mohou měnit. Pokud osoba jednající za právnickou osobu překročila své oprávnění a způsobila škodu, je právnická osoba oprávněna domáhat se náhrady. Takové řízení ale není předmětem daňového řízení a nespadá do kompetence finančních orgánů. Podobně u daně z příjmů jsou jejím předmětem příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem; nelze vyhovět názoru, že daň z příjmu za pronájem majetku ve vlastnictví stěžovatelky měla být předeepsána Ing. S.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti.

Námítky jsou důvodné.

Nejvyšší správní soud při svém rozhodování vycházel z následujícího skutkového stavu: Ing. S. jako správce konkursní podstaty společnosti R. A-C, a. s., zapsal dne 12. 2. 2001 do konkursní podstaty 100 % akcií stěžovatelky; dne 22. 2. 2001 se prohlásil jejím jediným akcionářem a jmenoval na valné hromadě nové orgány společnosti. Téhož dne podal návrh na zápis změn do obchodního rejstříku. Jím jmenované představenstvo od 14. 3. 2001 do 24. 4. 2001 postupně pronajalo část majetku stěžovatelky dalším subjektům. K návrhu společnosti P. P., a. s., která tvrdila, že je vlastníkem 100 % akcií stěžovatelky, Krajský soud v Hradci Králové usnesením ze dne 23. 4. 2001 uložil Ing. S. povinnost zdržet se výkonu práv akcionáře stěžovatelky, a to do doby právní moci rozhodnutí o vyloučení 100 % akcií stěžovatelky z konkursní podstaty úpadce R. A-C, a. s. Společnost P. P., a. s., k uvedeným akciím podala vylučovací žalobu. Návrh na zápis změn (ve vztahu ke stěžovateli) do obchodního rejstříku Krajský soud v Hradci Králové zamítl usnesením ze dne 9. 5. 2002. Správce vyloučil akcie stěžovatelky z konkursní podstaty dne 17. 11. 2002.

Ing. S. dále doručil dne 30. 1. 2002 Finančnímu úřadu v Pardubicích přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2001 za stěžovatelku. V následujícím jednání u finančního úřadu pak uvedl, že podkladem pro vyčíslení daňové povinnosti byly smlouvy na pronájem nemovitostí, pozemků a movitého majetku stěžovatelky ze shora zmiňovaných nájemních smluv. Dne 3. 6. 2002 podal Ing. S. dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterém doplnil chybějící osvobozená plnění z předchozího podání. Dne 2. 7. 2002 Ing. S. učinil podání k dani z příjmů právnických osob, u které se opět jednalo o daň vyplývající z výše uvedených nájemních smluv. Celkovou daňovou povinnost za rok 2001, kterou uvedl ve výši 1 808 850 Kč, Ing. S. uhradil na účet finančního úřadu dne 2. 7. 2002. Finanční prostředky obdržené z titulu nájemních smluv deponoval přitom na samostatném účtu.

Jak vyplývá z žalobou napadených rozhodnutí, žalovaný vycházel z předpokladu, že v průběhu roku 2001 jednaly za stěžovatelku dva subjekty - jednak původní představenstvo, jednak nové představenstvo, a za něj pak Ing. S. U podání učiněných Ing. S. dne 30. 1. 2002 vyzval správce daně stěžovatelku k odstranění vad podání, a to proto, že daňová přiznání podepsal Ing. S.. Zástupce stěžovatelky uvedl, že daňová přiznání k DPH stěžovatelka podala ve stanovených termínech, přiznání byla podepsána, a stěžovatelka žádné přiznání k dani dne 30. 1. 2002 nepodala.

Dne 17. 7. 2002 byl Finančnímu úřadu v Pardubicích doručen dopis zástupce stěžovatelky, kterým bylo zasláno usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 9. 5. 2002 o zamítnutí návrhu Ing. J. S. na zápis změn v osobách členů představenstva dozorčí rady a jediného akcionáře do obchodního rejstříku. Obdobná situace nastala u daně z příjmů právnických osob, ke které stěžovatelka podala řádné daňové přiznání dne 1. 7. 2002. K němu připojila dopis, podle něž příjmy z pronájmu majetku spravovaného správcem konkursní podstaty nejsou zahrnuty do účetnictví a současně nebyl tento majetek odepisován. Zároveň

stěžovatelka žádá o sdělení oficiálního stanoviska správce daně k řešení situace. Toto stanovisko bylo doručeno spolu s napadenými dodatečnými platebními výměry dne 26. 8. 2002.

Shora uvedené nájemní smlouvy za stěžovatelku uzavíral Ing. S. a Z. S. jako členové představenstva, a Ing. M. L. a Z. S. s identickým údajem. Stěžovatelka namítla neplatnost těchto nájemních smluv, protože se jednalo o osoby, které neměly oprávnění jejím jménem jednat. Oprávnění Ing. S., Z. S. a Ing. M. L. jednat jménem stěžovatelky nebylo možné dovodit z obchodního rejstříku, resp. výpisu z něj. Z nájemních smluv není zřejmé, jakým způsobem tyto osoby prokázaly, že jsou členy představenstva. Jejich mandát je naopak už samotnými smlouvami zpochybněn, neboť smlouvy vždy obsahují konstatování, že nájemce bere na vědomí, že pronajímatele (společnost P. M., a. s.) zastupují osoby, jejichž oprávnění je podmíněno kladným výsledkem předpokládaného soudního řízení, a nájemce prohlašuje, že v případě, že bude najisto v soudním řízení postaveno, že vstup správce konkursní podstaty úpadce R. A-C, a. s., do akcionářských práv pronajímatele nebyl legitimní, nebude si činit vůči společnosti P. M., a. s., ani vůči zástupcům této společnosti žádné finanční ani majetkové nároky.

Ustanovení § 27 odst. 7 obchodního zákoníku chrání práva třetích osob nabytá v dobré víře. V daném případě je však ze samotných nájemních smluv zřejmé, že postavení osob jednajících jménem pronajímatele bylo pochybné. Lze tedy důvodně pochybovat i o dobré víře nájemců a ochraně jejich práv nabytých případně z nájemní smlouvy a z dobré víry plynoucích. S ohledem na skutečnost, že návrh na zápis změn v obchodním rejstříku byl zamítnut a je tedy nepochybné, že smlouvy za stěžovatelku uzavíraly osoby, které k tomu neměly oprávnění (tedy nejednalo se o úkon přičitatelný stěžovateli). Tyto smlouvy nelze tedy považovat za smlouvy platně stěžovatelkou uzavřené. Byl-li pak majetek stěžovatelky užíván, byl užíván bez právního důvodu. Toto užívání lze považovat za bezdůvodné obohacení na straně uživatelů majetku (§ 451 a násl. občanského zákoníku). Plnění Ing. S. podle smluv a jeho následné převedení stěžovatelce proto nemůže být nájemním hrazeným z nájemní smlouvy, ale lze je považovat za plnění z bezdůvodného obohacení ve smyslu ustanovení § 458 odst. 1 občanského zákoníku.

Co do ustanovení § 27 odst. 7 obchodního zákoníku a vztahu mezi stěžovatelkou a správcem daně Nejvyšší správní soud dovozuje, že ani v tomto případě se správce daně nemůže odvolávat na prokázanou neplatnost volby statutárního orgánu teprve od okamžiku zveřejnění zamítavého rozhodnutí rejstříkového soudu. Je zcela jednoznačné, že v řízení před správním orgánem bylo zpochybněno oprávnění Ing. J. S. jednat jménem stěžovatelky (v postavení statutárního orgánu nezapsaného v obchodním rejstříku) a správní orgán ve své rozhodovací praxi tento fakt nemůže nechat stranou pozornosti (srov. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15. 4. 2003 ve věci IV. ÚS 550/01). Ostatně sporného postavení Ing. S. si nepochybně byl vědom i správce daně. Ten stěžovatelku vyzval k odstranění vad podání u daňových přiznání podaných Ing. S., a důvodem vad podání byl právě podpis Ing. S. Ve světle této skutečnosti pak hodnocení nájemních

smluv správním orgánem, jakožto smluv stěžovatelkou řádně uzavřených, nemůže obstat.

Žalovaný nemůže argumentovat ani ustanovením § 2 odst. 7 daňového řádu, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybírání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Za formálně právní stav žalovaný považuje tvrzení stěžovatelky, podle kterého došlo k neoprávněnému nakládání s jejím majetkem. V důsledku tohoto neoprávněného nakládání nelze realizovaný pronájem majetku považovat za zdanitelné plnění stěžovatelky. Takovéto použití § 2 odst. 7 d. ř. je však jen formalistické a nepřipustným způsobem ztěžuje právní postavení stěžovatelky. Citované zákonné ustanovení dopadá na situaci, kdy se plátce daně snaží svoji daňovou povinnost obejít tím, že daňově relevantní právní úkon vydává formálně za úkon odlišný. V daném případě však k žádnému právnímu úkonu ze strany stěžovatelky nedošlo. Došlo naopak k situaci, kdy majetkem stěžovatelky proti její vůli disponoval správce konkursní podstaty společnosti R A-C, a. s. Podařilo-li se stěžovateli s časovým odstupem získat plnění z bezdůvodného obohacení, které správcí konkursní podstaty nakládáním s majetkem stěžovatelky vzniklo, nelze toto plnění považovat za relevantní z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty, protože nelze dovodit, že by stěžovatelka poskytla službu za úplatu [§ 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH], a nelze ani dovodit, že by tímto jednáním stěžovatelka zastírala plnění z platně uzavřených nájemních smluv.

Podobně je tomu u daně z příjmů: převedl-li Ing. S. plnění z bezdůvodného obohacení stěžovatelce dne 25. 10. 2002, nelze to považovat za daňově relevantní příjem stěžovatelky z hlediska stanovení daně z příjmů za rok 2001. Tak by tomu bylo za předpokladu platného uzavření nájemních smluv. Majetek stěžovatelky byl však užíván bez právního důvodu a stěžovatelka tak v roce 2001 nejenže neobdržela v souvislosti s užíváním svého majetku třetími osobami žádné plnění, ale neexistoval ani právně relevantní smluvní základ, podle kterého by bývala plnění v dané době obdržet měla. Pro úplnost se poznamenává, že případné zahrnutí plnění z bezdůvodného obohacení, vyplaceného stěžovatelce v roce 2002 do základu daně z příjmů za tento rok v této soudní věci nebylo předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu.

Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud doplňuje, že „smlouvy o narovnání“ uzavírané mezi stěžovatelkou a nájemci nejsou z hlediska posuzované věci právně významné. Jejich zhodnocení jako smluv zakládajících (případně nezakládajících) nájemní vztah mezi stěžovatelkou a nájemci od doby jejich uzavření dále nemá na posouzení vzniku daňové povinnosti stěžovatelky v soudem přezkoumávaném období vliv.

Kasační stížnost je tedy důvodná. Proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení krajský soud rozhodne vázán vyloženým právním názorem

(§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a neopomene se rovněž procesně řádně vypořádat s návrhem stěžovatelky na provedení důkazů, obsaženým v žalobě.

K doplnění kasační stížnosti Nejvyšší správní soud s odkazem k § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlížel.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 8. července 2005

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu