

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce **JUDr. L. B.,** správce konkursní podstaty úpadce V. a. s., proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 38 Ca 192/2002,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze. Tímto rozsudkem městský soud vyhověl žalobě žalobce a zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 9. 1. 2002, č. j. FŘ-9056/14/01, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti platebnímu výměru č. 1010001113 Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 4. 2001, č. j. 119348/01/009961/7020, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z převodu nemovitostí v celkové výši 6 029 455 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonný důvod obsažený v § 103 odst. 1 písm. a) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nesprávné posouzení právní otázky městským soudem.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem městského soudu, že smlouva o prodeji části podniku byla neplatným právním úkonem, takže nebyla splněna základní podmínka stanovená pro vznik daňové povinnosti. Stěžovatel připomíná, že vycházel při posuzování předmětného

odvolání z faktu, že podle § 15 odst. 1 písm. c) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, je právní úkon, kterým došlo k převodu části podniku smlouvou ze dne 1. 3. 1998, považován správcem konkursní podstaty za neúčinný, a proto byly nemovitosti převedené touto smlouvou zapsány do soupisu konkursní podstaty. Stěžovatel sám považuje tento právní úkon sice za neúčinný, nikoli však za neplatný. Neplatnost tohoto úkonu působí tedy pouze vůči osobám, které byly důvodem neúčinnosti zkráceny, nikoli proti třetím osobám. To, že se jedná o platný úkon, dosvědčuje i postup Katastrálního úřadu Praha-město, který po oznámení správce konkursní podstaty, že nemovitosti převedené předmětnou smlouvou byly zahrnuty do konkursní podstaty, neprovedl změnu vlastníka na listu vlastnictví, ale pouze záznam. Z toho podle stěžovatele plyne, že smlouvou o prodeji části podniku došlo skutečně k úplatnému převodu nemovitosti, který měl být podroben dani z převodu nemovitostí. Tato smlouva totiž nebyla absolutně neplatná podle § 39 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku.

Stěžovatel se domnívá, že když byla podána žaloba na vyloučení věci ze soupisu konkursní podstaty, o níž nebylo v době stěžovatelova rozhodování skončeno, nemohlo být výsledkem tohoto řízení vyslovení absolutní neplatnosti převodu části podniku, takže tento úkon by byl sice neúčinný, ale zůstal by platný, i pokud by žaloba na vyloučení věci ze soupisu konkursní podstaty byla zamítnuta. Okamžikem vzniku daňové povinnosti u daně z převodu nemovitostí je den právních účinků vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, v daném případě tedy den 14. 5. 1998. K tomuto dni je potřeba posoudit všechny skutečnosti rozhodné pro vyměření daně, takže daňová povinnost vznikla ještě před prohlášením konkursu na majetek úpadce, a nejde proto o pohledávku za podstatou, přestože byla stanovena až po prohlášení konkursu. Správce daně byl v posouzení otázky, zda došlo k převodu nemovitostí, vázán podle § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), rozhodnutím Katastrálního úřadu Praha – město. Pokud by smlouva byla uznána za absolutně neplatnou, byla by to nová skutečnost, kterou by správce daně řešil v dalším daňovém řízení podle § 54 daňového řádu. V době vydání rozhodnutí správce daně i rozhodnutí stěžovatele byl nabyvatel nemovitostí uveden v katastru nemovitostí jako vlastník a je tomu tak i nadále a zrušení stěžovatelova rozhodnutí městským soudem povede pouze k tomu, že stěžovatel ověří existenci předmětné smlouvy o prodeji části podniku, která byla vložena do katastru nemovitostí.

Stěžovatel nesouhlasí ani s poukazem městského soudu na § 40 odst. 1 daňového řádu. Podle něj se sice po dobu konkursu daňové přiznání nepodává, ale je zde také uvedeno, že daňové přiznání je povinen podat i ten, koho k tomu správce daně vyzve, což je podle stěžovatele i správce konkursní podstaty, na nějž podle § 14a odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání přechází i plnění povinností podle předpisů o daních, které jinak přísluší úpadci. Poplatník je podle § 21 odst. 1 písm. b) [*pozn. soudu:* nyní se jedná o písm. c) tohoto ustanovení] zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“) povinen podat přiznání k dani z převodu nemovitostí do 30 dnů ode dne, kdy je mu doručena smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí. Společnost V. a. s. měla tuto povinnost splnit do 19. 3. 1999, tedy již po prohlášení konkursu, a proto byl ke splnění této povinnosti vyzván správce konkursní podstaty. Pokud by správce daně akceptoval právní názor městského soudu, nebylo by v řadě případů vůbec možné vyměřit daň z převodu nemovitostí, čímž by byla zcela popřena zásada zakotvená v § 8 odst. 1 zákona o trojdani.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušit.

Žalobce se ve svém vyjádření omezuje na ztotožnění se s rozsudkem městského soudu a odkazem na svou žalobu.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že dne 6. 12. 1999 poslal správce daně žalobci výzvu k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí, přestože již uplynula lhůta k jeho podání, a upozornil jej, že pokud nepodá daňové přiznání ani v nové patnáctidenní lhůtě, bude mu daň vyměřena podle pomůcek. Tuto výzvu vydal správce daně na základě smlouvy o prodeji části podniku ze dne 1. 3. 1998, kterou společnost V. a. s. prodala společnosti F., s. r. o., závod Č. V., včetně nemovitostí, hmotného investičního majetku a oběžných prostředků.

V reakci na tuto výzvu odpověděl žalobce podáním, v němž správci daně oznámil, že dne 1. 10. 1998 byl na majetek společnosti V. a. s. prohlášen konkurs a on prohlášen správcem konkursní podstaty. Vzhledem k tomu, že převod nemovitosti byl proveden ještě před prohlášením konkursu, upozornil správce daně žalobce, že převedený majetek není součástí konkursní podstaty, a vyzval jej, aby on, jako osoba oprávněná jednat za úpadce, podal daňové přiznání. Vzhledem k tomu, že to žalobce neučinil, vyměřil správce daně daň podle pomůcek, konkrétně podle znaleckého posudku vypracovaného pracovníkem správce daně. Na tomto základě pak vydal výše označený platební výměr ze dne 26. 4. 2001.

Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, kde odkázal na § 40 odst. 1 daňového řádu, podle nějž se v době konkursu daňové přiznání nepodává. Řízení o vydání předmětného platebního výměru bylo podle něj započato v rozporu se zákonem, neboť bylo zahájeno po 1. 10. 1998, tedy po prohlášení konkursu. Dále upozornil, že správce konkursní podstaty je nanejvýš osobou zúčastněnou na daňovém řízení, nikoli daňovým subjektem, a týkají se ho pouze ty pohledávky finančních orgánů, které byly v rámci konkursního řízení řádně přihlášeny. Konečně upozornil stěžovatele, že je předmětná smlouva o převodu části podniku považována jím i zástupci věřitelů za neúčinný právní úkon podle § 15 odst. 1 písm. c) zákona o konkursu a vyrovnání, a proto byl předmět této smlouvy doplněn do soupisu konkursní podstaty. Tato skutečnost byla oznámena katastrálním úřadům a byla v této věci také podána žaloba o vyloučení, je navíc i sporné, zda byla zaplacena kupní cena za převáděnou část podniku.

Toto odvolání zamítl stěžovatel svým rozhodnutím ze dne 9. 1. 2002. Uvedl zde, že právní účinky vkladu vlastnického práva k nemovitostem převedeným smlouvou o prodeji části podniku vznikly dne 14. 5. 1998. Správci daně byla tato smlouva doručena dne 25. 3. 1999, tedy v době, kdy již byl na majetek úpadce prohlášen konkurs. Úpadce měl povinnost podat přiznání k dani z převodu nemovitostí do 30 dnů ode dne, v němž mu byla doručena smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí, konkrétně tedy do 19. 3. 1999. Protože tou dobou už přešel výkon práv a povinností příslušejících úpadci na správce konkursní podstaty, tedy žalobce, zaslal mu správce daně výzvu k podání daňového přiznání a poté, co žalobce daňové přiznání nepodal, i platební výměr. Daň z převodu nemovitostí přitom nemohla být řádně přihlášena jako pohledávka do konkursního řízení, neboť v době jejího vyměření již byla přezkumná jednání konkursního řízení ukončena. Námitka tvrzené neúčinnosti právního úkonu je podle stěžovatele irelevantní, neboť vklad do katastru nemovitostí byl proveden a na příslušném listu vlastnictví je jako vlastník stále uvedena společnost F. s. r. o., tedy nabyvatel. Dnem právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí je vymezen okamžik vzniku daňové povinnosti poplatníka.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce opravný prostředek k městskému soudu, kde upozornil, že podle § 40 odst. 1 daňového řádu se v průběhu konkursu nepodává daňové přiznání, takže když bylo řízení o vydání platebního výměru zahájeno po prohlášení konkursu, bylo to v rozporu se zákonem. Platební výměr se týkal činnosti úpadce před vyhlášením konkursu a nebyl v zákonné formě přihlášen, a to ani v rámci přezkumného řízení. Žalobce zopakoval i další skutečnosti uvedené předtím v odvolání.

Městský soud, který o věci rozhodoval již za účinnosti s. ř. s., posoudil opravný prostředek jako žalobu, a té vyhověl svým rozsudkem napadeným nyní posuzovanou kasační stížností. Zde poukázal na ustanovení § 15 odst. 1 písm. c) zákona o konkursu a vyrovnání, podle nějž jsou v případě prohlášení konkursu neúčinné některé převody věcí a práv učiněné za nápadně nevýhodných podmínek v posledních šesti měsících před podáním návrhu na prohlášení konkursu. Za situace, kdy předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod vlastnictví k nemovitostem, je podstatné, že bylo zpochybněno rozhodnutí katastrálního úřadu o vkladu následků předmětného převodu do katastru nemovitostí. Pokud by totiž bylo skutečně shledáno, že byl převod neplatný, nemohl by být předmětem této daně. V daném případě byl převod napaden podle soudu z důvodu absolutní neplatnosti podle § 39 občanského zákoníku, přičemž v případě shledání jeho absolutní neplatnosti by nemohl zakládat žádné právní vztahy. Úvaha, zda došlo k úplatnému převodu, byla vyhrazena soudu při projednávání vyloučení věci ze soupisu konkursní podstaty, nikoli katastru nemovitostí. Z hlediska stěžovatele pak byl jeho vlastní závěr v této věci předčasný, neboť ji nemohl sám posoudit jako předběžnou otázku. Katastrální úřad tak sice rozhodl o vkladu práva do katastru nemovitostí, v době rozhodování správce daně a žalovaného však byl tento převod zpochybněn a soudní řízení o žalobě na vyloučení věci ze soupisu konkursní podstaty ještě nebylo skončeno. Přitom pokud by soud v tomto řízení shledal absolutní neplatnost právního úkonu, znamenalo by to, že vůbec nedošlo k úplatnému převodu nemovitostí a tedy ani ke vzniku daňové povinnosti. Proto městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil je žalovanému k dalšímu řízení, v němž mu uložil, aby postavil najisto, zda skutečně došlo k úplatnému převodu nemovitosti. Nad tento rámec městský soud uvedl, že podle jeho názoru by žaloba byla důvodná i proto, že podle § 40 odst. 1 daňového řádu nelze v době konkursu podávat daňové přiznání, přičemž sám zákon o trojdani žádné speciální ustanovení, jež by toto pravidlo vyvracelo, neobsahuje. Obecnou povahu má vůči němu i ustanovení § 14a odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání upravující přechod práv a povinností úpadce na správce konkursní podstaty. Pokud přitom správce konkursní podstaty takovou povinnost nemá, nemůže dojít ani k následným úkonům správce daně a další postup pro vyměření daně z převodu nemovitostí tedy není v průběhu konkursu přípustný.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel napadá rozsudek městského soudu jedinou komplexní kasační námitkou, v níž nesouhlasí s tím, jak městský soud posoudil právní následky zpochybnění předmětného převodu části podniku úpadcem. Než však zdejší soud posoudí přímo tuto námitku, považuje za nutné postavit najisto, jaké je při prohlášení konkursu postavení úpadce a postavení správce konkursní podstaty v daňovém řízení, neboť tato otázka, jak vyplývá i z kasační stížnosti, byla mezi účastníky setrvale spornou. Nejvyšší správní soud se k této problematice jednoznačně vyslovil ve svém rozsudku ze dne 13. 7. 2005, sp. zn. 1 Afs 55/2004 (publ. pod č. 713/2005 Sb. NSS), kde uvedl: *„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.“

Nyní je tedy třeba postoupit k posouzení vlastní stížní námitky, tedy otázky, jaké následky na určování daňové povinnosti úpadce mělo mít zpochybnění platnosti převodu předmětných nemovitostí, coby jedné z položek smlouvy ze dne 1. 3. 1998. Zde je třeba se obrátit k vlastnímu smyslu daně z převodu nemovitostí. Tento smysl byl vyřčen i v judikatuře zdejšího soudu, konkrétně v jeho rozsudku ze dne 30. 11. 2005, sp. zn. 6 A 69/2000: *„Daňová povinnost zatěžující převodce nemovitosti je proporcionální, a tedy ve spravedlivé rovnováze mezi zájmy společnosti a základními právy a svobodami osoby, pouze tehdy, pokud jde o takový převod nemovitosti [§ 9 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí], jehož účinky později neodpadnou a který přinese smluvním stranám užitek spočívající v uspokojení zájmu nabyvatele na získání nemovitosti do svého vlastnictví, jakož i opačného zájmu převodce na prodeji nemovitosti za sjednanou kupní cenu. Jestliže došlo k úplatnému převodu nemovitosti, avšak v důsledku nastoupení rozvazovací podmínky jeho právní účinky pominuly a vlastnické právo bylo do katastru nemovitostí zapsáno opětovně ve prospěch převodce, nelze takový převod vůbec podrobit dani z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.“*

V nyní posuzovaném případě sice nebylo v době rozhodování stěžovatele zapsáno vlastnické právo opětně ve prospěch převodce, tedy úpadce, stěžovatel měl ovšem jasné informace o tom, že k tomu může zanedlouho dojít, neboť převod nemovitostí byl zásadně zpochybněn. Za této situace je třeba přisvědčit názoru městského soudu, že měl stěžovatel před svým rozhodnutím ověřit, zda skutečně došlo k úplatnému převodu nemovitosti. Samotný fakt, že v době rozhodování stěžovatele nebyl úpadce zapsán k předmětným nemovitostem v katastru nemovitostí jako vlastník, je sice zásadní, ale lpění pouze na tomto faktu by bylo formalismem. Rozhodující pro zodpovězení otázky, zda daň z převodu nemovitostí má nebo nemá být vyměřena, totiž není pouze formální stav věci, v daném případě tedy stav určený aktuálním zápisem v katastru nemovitostí; ale zejména stav materiální, tedy to, zda k převodu skutečně a platně došlo. Právě tento závěr jasně plyne z posledně citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Základem pro zdanění totiž není fakt vkladu, ale fakt převodu, o kterém vklad v katastru nemovitostí může – byť z pozice úřední autority katastru nemovitostí – vypovídat. Pokud však byly v daném případě stěžovateli známy i další skutečnosti, které fakt převodu nemovitostí naopak účinně zpochybňovaly, nemohl je stěžovatel ignorovat a bylo namístě tuto otázku zodpovědět ve smyslu ustanovení § 28 daňového řádu.

Stěžovatel přitom nemá pravdu ani ve svém tvrzení, že vznik daňové povinnosti by mohla účinně zpochybnit jedině absolutní neplatnost právního úkonu, kterým byl převod nemovitostí proveden. S takovým názorem, jenž částečně zaznívá i z rozsudku městského soudu, se zdejší soud nemůže ztotožnit. I z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že k odpadnutí podmínek pro stanovení daně postačuje i nastoupení rozvazovací podmínky obsažené ve smlouvě, tím spíše pak bude k odpadnutí těchto podmínek dostačovat prohlášení smlouvy za neplatnou, bez ohledu na to, zda se bude jednat o neplatnost absolutní nebo relativní. Rozhodující totiž je - v souladu s výše nastíněným materiálním přístupem - konečný stav věci, tedy to, zda k předmětnému převodu nemovitostí fakticky došlo, či nikoliv. Pokud pak byl v daném případě skutečný stav věci vážně zpochybněn, neměl brát stěžovatel za dostatečný trvající stav formální, ale měl počkat na rozřešení a určení stavu skutečného.

Správnosti tohoto přístupu v daném případě nasvědčuje i skutečnost, že zde bylo zpochybněno i to, zda byla nabyvatelem úpadci vůbec zaplacena stanovená kupní cena. Přitom pokud by tomu tak nebylo, znamenalo by vyměření daně z převodu nemovitostí, že je zdaněn pouhý fakt toho, že nabyvatel nemovitosti je zapsán v katastru nemovitostí bez ohledu na skutečné okolnosti věci. I z toho důvodu je nutno pokládat názor městského soudu za správný. Ostatně pokud bude názor městského soudu v dalším stěžovatelově postupu respektován, neznamená to, že ve výsledku předmětná daň nemá být vyměřena, pokud se nakonec ukáže, že podmínky k tomu byly dány. Naopak pokud by respektován nebyl, mohlo by to mít za následek vyměření daně z převodu, který se vůbec neuskutečnil, v rozporu se smyslem této daně. Lze proto uzavřít, že rozsudek městského soudu byl v daném případě správný a zákonný, a to i proto, že plně respektoval onu „*spravedlivou rovnováhu mezi zájmy společnosti a základními právy a svobodami osoby.“*

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by městský soud nesprávně posoudil ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. právní otázku daňových následků zpochybnění daného převodu nemovitostí.

Ze všech shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalobci náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů 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 23. února 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu