



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Mgr. Lukáš Raida, správce konkursní podstaty úpadce Union banka, a. s. „v likvidaci“**, sídlem ul. 30. dubna 635, Ostrava, zast. JUDr. Milanem Skalníkem, advokátem se sídlem v Ostravě, Preslova 9, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 9. 2007, č. j. 3777/07-1302-802470, č. j. 4197/07-1302-802470, č. j. 4198/07-1302-802470, č. j. 4199/07-1302-802470, č. j. 4200/07-1302-802470, č. j. 4201/07-1302-802470, č. j. 4202/07-1302-802470, č. j. 4203/07-1302-802470, ze dne 22. 10. 2007, č. j. 6608/07-1302-802470, č. j. 6810/07-1302-802470, č. j. 6811/07-1302-802470, č. j. 6812/07-1302-802470, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 5. 2008, č. j. 22 Ca 373/2007 - 23,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti výše označeným rozhodnutím žalovaného, jimiž byla zamítnuta jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu Ostrava I ze dne 15. 1. 2007, č. j. 5020/07/388913/4771,

č. j. 5198/07/388913/4771, ze dne 29. 1. 2007, č. j. 17419/07/388913/4771, č. j. 17451/07/388913/4771, č. j. 17464/07/388913/4771, č. j. 17481/07/388913/4771, č. j. 17507/07/388913/4771, ze dne 30. 1. 2007, č. j. 5534/07/388932/6020, ze dne 29. 1. 2007, č. j. 17520/07/388913/4771, ze dne 7. 3. 2007, č. j. 51954/07/388913/4771, č. j. 51976/07/388913/4771, ze dne 10. 4. 2007, č. j. 93139/07/388913/4771. Prvními sedmi rozhodnutími správce daně dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen a červenec 2006. Zbýlých pět ze shora vypočtených rozhodnutí bylo vydáno ve věci obnovy řízení ve věci DPH za srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2006. Rozhodnutí žalovaného i správce daně vycházela z názoru, že řádné úroky z úvěrů je nutno započítat do koeficientu podle ustanovení § 76 odst. 1, 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období (dále též „zákon o DPH“), neboť poskytování úvěrů v případě banky-úpadce není pouze příležitostnou nebo vedlejší činností plátce, jak je uvedeno v ustanovení § 76 odst. 3 písm. b) zákona o DPH. Taková činnost i po prohlášení konkursu je stále její činností hlavní. Ke stejnému závěru posléze dospěl i krajský soud.

Stěžovatel uvádí v kasační stížnosti důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), brojí tedy proti nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a proti nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu.

Dle názoru stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil otázku, co je předmětem hlavní činnosti banky, na kterou je uvalen konkurs. Stěžovatel se domnívá, že za situace, kdy již banka-úpadce neposkytuje žádné úvěry a její činnost spočívá pouze v součinnosti se správcem konkursní podstaty (předání všech potřebných dokladů včetně nutných vysvětlení) za účelem zpeněžení příslušných pohledávek, je nutno vyhodnotit jako hlavní činnost banky-úpadce právě pouze součinnost se správcem konkursní podstaty, rozhodně nikoliv poskytování a správu úvěrů. V tomto ohledu přisvědčuje krajskému soudu v tom, že není podstatné, zda má daňový subjekt v obchodním rejstříku uvedenu příslušnou činnost, ale zda tuto činnost skutečně vykonává.

Stěžovatel dodává, že při posuzování toho, co je hlavní činností banky-úpadce nelze vycházet toliko z kvantitativního hlediska, které spočívá např. v určení, kolik zaměstnanců správce konkursní podstaty (resp. úpadce) vykonává správu úvěrů. Ustanovení § 76 odst. 3 písm. b) zákona o DPH ohledně toho, co je příležitostnou či vedlejší činností plátce, je nepochybně nutno vykládat ve vztahu k faktickému významu takové činnosti plátce daně a nikoliv ve vztahu k prostému počtu zaměstnanců, kteří se tou či onou činností zabývají.

Ve smyslu písm. d) shora uvedeného ustanovení namítá stěžovatel, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku neuvedl, na základě jakých konkrétních skutečností dospěl k závěru, že úpadce k předmětné činnosti vyčlenil takovou část svých kapacit, že předmětná činnost nemůže být považována za činnost vedlejší.

Z těchto uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc byla tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti uvedl, že při posuzování, co je hlavní činností, by měl být rozhodný skutkový stav – tedy to, zda je daná činnost provozována daňovým subjektem v rámci jeho ekonomické činnosti a v jakém rozsahu je využit majetek a jiné zdroje potřebné k této činnosti (v této souvislosti je poukazováno i na judikaturu Evropského soudního dvora). Dle žalovaného není rozhodný pouze počet zaměstnanců, nýbrž též další aspekty, např. četnost poskytování úvěrů, podíl na celkové činnosti apod.

Žalovaný zastává názor, že pokud se stěžovatel v rámci finančního uspořádání majetkových poměrů dlužníka v úpadku zabýval správou úvěrů, k níž, jak vyplývá ze zjištění správce daně, musel vyčlenit část svých kapacit a vynaložit značné náklady v souvislosti s jejich technickým zpracováním (nejednalo se tedy o využití majetku či služby ve velice omezené míře), nelze připustit, že se v daném případě jedná o činnost vedlejší.

Žalovaný nesouhlasí s námitkou stěžovatele, že úpadce faktickou ekonomickou činností nevyvíjí. Co se rozumí ekonomickou činností, je definováno v § 5 odst. 2 zákona o DPH, mimo jiné se jedná o soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů a využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Úpadce se v roce 2006 zabýval především zpeněžováním majetku zahrnutého do konkursní podstaty, správou tohoto majetku a správou poskytnutých úvěrů, což rozhodně lze považovat za ekonomickou činnost daňového subjektu.

S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovateli nelze přisvědčit, pokud tvrdí, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku neuvedl, na základě jakých konkrétních skutečností dospěl k závěru, že úpadce k předmětné činnosti vyčlenil takovou část svých kapacit, že předmětná činnost nemůže být považována za činnost vedlejší. Krajský soud výslovně uvedl: *„Mezi účastníky, jak plyne z jejich stanovisek, je přitom nesporné, že i po prohlášení konkursu na majetek úpadce, tomuto zůstala fakticky zachována jeho činnost spočívající ve správě těchto úvěrů. Tato tvrzení účastníků považuje dále krajský soud za nesporná a jako taková je dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 120 odst. 4 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, (...) přejímá jako svá skutková zjištění.“* Krajský soud dále (zejm. str. 6 napadeného rozhodnutí) dovodil, že i s ohledem na povahu úpadce (banky), jehož takřka pojmovou činností před prohlášením konkursu bylo nesporně poskytování úvěrů, je zjevné, že i po prohlášení konkursu na majetek banky úpadce spravuje dříve poskytnuté úvěry jako svou hlavní činnost či jako jednu z hlavní činností. Hlavní předmět činnosti banky tak pouhým prohlášením konkursu neztrácí povahu jednoho z hlavních předmětů, důsledkem je pouze to, že již úpadce neposkytuje úvěry nové, ale spravuje ty, které poskytl před prohlášením konkursu. Pokud se tedy, byť

v rámci konkursu, úpadce zabýval správou úvěrů, které dříve poskytl, nelze podle závěru krajského soudu tuto činnost považovat jen za vedlejší.

Dále se zdejší soud zabýval druhou námitkou, která namítala nesprávnost posouzení správy úvěrů jako hlavní činnosti banky v konkursu. Vzhledem k tomu, že jiné námitky již stěžovatel neuváděl, nemůže se jinými právními otázkami soud zabývat.

Konkurs na majetek úpadce byl prohlášen dne 29. 5. 2003, tedy ještě za účinnosti zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů. (dále též „zákon o konkursu“). Podle § 1 odst. 1 zákona o konkursu je účelem tohoto zákona uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku. Z toho vyplývá, že prohlášení konkursu nemá v zásadě vliv na předmět činnosti úpadce. Není také vyloučeno, že po skončení konkursu nebude úpadce zlikvidován a bude i nadále pokračovat ve své činnosti. Nelze tak souhlasit se závěrem stěžovatele, že jediná činnost úpadce spočívá pouze ve spolupráci se správcem konkursní podstaty. Naopak lze přisvědčit závěrům krajského soudu k rozdílu mezi úpadcem a správcem konkursní podstaty. Daňovým subjektem podle § 6 odst. 1, 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů ve vztahu k DPH je i po prohlášení konkursu úpadce, nikoliv správce konkursní podstaty. Na správce pak přechází pouze oprávnění nakládat s majetkem podstaty ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu. Z tohoto důvodu nelze zaměňovat činnost správce konkursní podstaty s činností úpadce a nelze též redukovat předmět činnosti úpadce na pouhou spolupráci se správcem konkursní podstaty. Jak úpadce, tak správce konkursní podstaty, jsou totiž v konkursním řízení subjekty s jasně vymezenými úlohami a postavením.

V daném případě je úpadcem banka, jejíž činnost, spočívající mj. v poskytování úvěrů, je podmíněna licencí podle zákona č. 21/1992 Sb. o bankách, ve znění pozdějších předpisů (§ 1). Je-li licence podle tohoto zákona odňata, nesmí být nadále přijímány nové vklady a poskytovány úvěry, ovšem banka musí i nadále vypořádávat své závazky a pokud nejsou vypořádány, je považována za banku ve smyslu zákona o bankách. Pokud tedy banka po odnětí licence a prohlášení konkursu vykonávala správu stávajících úvěrů, nebylo to v rozporu se zákonem.

V souzeném případě také banka po prohlášení konkursu nadále spravovala úvěry tam, kde úvěrové smlouvy byly uzavřeny ještě před tím, než byla bance k této činnosti odebrána Českou národní bankou licence. Poskytování úvěrů je také stále předmětem činnosti úpadce podle obchodního rejstříku. Z daňového hlediska je však potřeba zkoumat – zde lze souhlasit se stěžovatelem i krajským soudem – skutečnou činnost úpadce, nikoliv se spokojit s údajem vyplývajícím z obchodního rejstříku. Nadto je třeba zkoumat, zda se jedná o činnost hlavní či vedlejší. Nárok na odpočet daně krácený podle § 72 odst. 4 zákona o DPH se určuje za pomoci koeficientu (§ 76 odst. 1, 2), do jehož výpočtu se podle § 76 odst. 3 písm. b) nezapočítávají finanční činnosti podle § 54 zákona o DPH, a to pouze v případě, že tato plnění jsou příležitostnou nebo vedlejší činností plátce.

I při posuzování otázky, zda se jedná o činnost hlavní či vedlejší, je potřeba vycházet ze skutečného stavu, nikoliv ze stavu formálního (z tohoto hlediska dokonce není rozhodující ani to, zda má daňový subjekt k takové činnosti oprávnění). V tomto úhlu

pohledu je třeba zkoumat to, do jaké míry se správě úvěrů úpadce skutečně věnoval. Správce daně v tomto ohledu provedl dokazování, které stěžovatel nijak nezpochybnil. Z něj vyplývá, že v roce 2006 úpadce stále ještě musel na vedení úvěrů vyčlenit značnou část svých kapacit a pověřit touto agendou některé své zaměstnance. Stěžovatel sice namítá, že by mělo být přihlédnuto i k jiným hlediskům, než je počet zaměstnanců, avšak neuvádí již, jaká konkrétní hlediska by to měla být. Přesto je zřejmé, že správce daně a žalovaný právě k dalším hlediskům přihlédli. Žalovaný totiž konstatoval, že na správu úvěrů musel úpadce vyčlenit část svých kapacit a vynaložit značné náklady v souvislosti s jejich technickým zpracováním.

Vzhledem k tomu, že správa a vedení úvěrů byla v roce 2006 i nadále hlavní činností úpadce, jak je odůvodněno výše, nemají být při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 1, 2 zákona o DPH ze jmenovatele tohoto koeficientu vyloučeny částky úroků z nich získaných. Výsledný koeficient, který umožňuje daňovému subjektu uplatnit nárok na odpočet daně z krácených plnění, tak byl žalovaným vyhodnocen správně a stejně tak správně bylo posouzení této právní otázky krajským soudem. Závěry zde prezentované jsou i v souladu s předchozí judikaturou Nejvyššího správního soudu – blíže viz rozsudek ze dne 10. 9. 2008, č. j. 2 Afs 68/2008 - 58, www.nssoud.cz.

V daném případě tedy nebyly naplněny stručně namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. listopadu 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu