



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. V. L.**, 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 28. 7. 2008, sp. zn. 57 Ca 56/2008 – 88,

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 :

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 7. 2008, sp. zn. 57 Ca 56/2008 byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 7. 6. 2006, č. j. 5305/06-130M, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Plzeň - jih (dále „finanční úřad“) ze dne 30. 1. 2006 č. j. 2795/06/140970 o zamítnutí přihlášky k registraci plátce daně z přidané hodnoty úpadce Zemědělského družstva „Máj“ Ves Touškov (dále jen „úpadce“). V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že napadené rozhodnutí finančního ředitelství je přezkoumatelné, neboť je srozumitelné a obsahuje dostatek důvodů. V dané věci se z obecného pohledu jednalo o daňové řízení přípravné, jež upravuje i registrační povinnost daňových subjektů (§ 33 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V případě stěžovatele se jedná o dobrovolnou registraci daňového subjektu k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle ust. § 95 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění ke dni podání žádosti o registraci DPH (dále jen „zákon o DPH“). Osoba povinná k dani může při splnění podmínek stanovených v tomto ustanovení podat přihlášku k registraci kdykoliv. Základní spornou otázkou podle krajského soudu je, zda úpadce splňoval zákonné podmínky dobrovolné registrace jako plátce DPH, konkrétně, zda samostatně uskutečňoval ekonomickou činnost. Ze správního

spisu finančního ředitelství vyplývá, že úpadce v době podání přihlášky, která byla správci daně doručena dne 12. 12. 2005, žádnou ekonomickou činnost soustavně neprováděl a ani na výzvu správce daně její provádění nedoložil. Z uvedené přihlášky vyplývalo, že v předchozím kalendářním roce (rok 2004) neměl žádný obrát a v dalším období (rok 2006) žádný roční obrát rovněž nepředpokládal. Provádění ekonomické činnosti nebylo doloženo ani při ústním jednání ze dne 17. 1. 2006, jak vyplývá z protokolu č. j. 1020/06/140930. Stěžovatelem uváděné provádění archivace listin úpadce není podle názoru krajského soudu vůbec ekonomickou činností úpadce, stejně jako výplata finančních prostředků stěžovateli - správci konkurzní podstaty úpadce. Jedná se o činnosti jiných osob povinných k dani. Z těchto důvodů byla přihláška k dobrovolné registraci plátce DPH opodstatněně zamítnuta. Krajský soud dále uvedl, že žádný z finančních orgánů si nepřisvojoval právo rozhodovat o tom, co je a co není ekonomická činnost, nýbrž provedl výklad ust. § 95 odst. 7 a § 5 odst. 1 a 2 zákon a o DPH. Pojem „ekonomická činnost“ je navíc přiměřeně vymezen v ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH. Krajský soud se ztotožnil s právním názorem finančního ředitelství, že právo odpočtu daně přiznává zákon plátcí, který přijatá zdanitelná plnění používá k ekonomickým činnostem [§ 4 odst. 1 písm. i), § 19 a násl. zákon a o DPH], které však nebyly doloženy. Zpeněžení konkurzní podstaty v podobě prodeje majetku úpadce sice lze pokládat za ekonomickou činnost, ovšem v této věci nebyla soustavná ekonomická činnost vykonávána. Činnost stěžovatele během konkurzního řízení je jeho samostatnou ekonomickou činností, jež spočívá v poskytování služby úpadci, aby byly uspořádány jeho majetkové poměry, a proto nelze souhlasit se závěrem stěžovatele, že ekonomickou činností je jeho veškerá činnost do řádného ukončení konkurzu. Z tohoto důvodu jsou podle krajského soudu rozhodnutí jak finančního ředitelství, tak finančního úřadu zákonná.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opřel o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., přičemž konkrétně namítal pouze nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s posouzením, že úpadce není osobou, která splňuje kritérium osoby povinné k DPH. Posouzení je nutno vždy učinit ke dni, ke kterému je přihláška podána a tvrzení krajského soudu, že nebyly doloženy ekonomické činnosti, není pravdivé. Úpadce měl několik činných smluv, bez nichž by neukončil konkurzní řízení a které doložil. Rovněž i ze zákona o konkurzu a vyrovnání vyplývaly zákonné povinnosti jako vést účetnictví, vyplatit konkurzní věřitele, uložit písemnosti. Je pravdou, že toto nebyly výrobní činnosti, ale bez nich by nešlo v konkurzu pokračovat. K provedení byly stěžovateli uloženy zákonem. Není tedy důvod, proč úpadce nepřihlásit jako plátce DPH. Krajský soud nesprávně vyložil pojem ekonomická činnost, a stěžovatel proto navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, a proto nepovažuje za nutné se k podané kasační stížnosti dále vyjadřovat.

Nejvyšší správní soud se vzhledem k ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. musel nejprve zabývat otázkou přípustnosti kasační stížnosti, neboť se v dané věci jedná o kasační stížnost proti rozhodnutí soudu znovu poté, kdy jeho předchozí rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. V této souvislosti odkazuje na svoji předchozí judikaturu,

v níž vyslovil, že citované ustanovení zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro krajský, příp. městský, soud vyslovil, a to v situaci, kdy se tento soud vysloveným právním názorem řídil. Nevztahuje se však na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytýká krajskému, příp. městskému, soudu procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav apod. (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2008, č. j. 2 Afs 26/2008 - 119, dostupné na www.nssoud.cz). Vzhledem k tomu, že v předchozím rozsudku se Nejvyšší správní soud nezabýval hmotně právními otázkami, ale pouze otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství, je za této situace podaná kasační stížnost přípustná.

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 vyplynulo, že dne 8. 12. 2005 podal stěžovatel jako správce konkurzní podstaty úpadce přihlášku úpadce k registraci plátce DPH. Poté zaslal správce daně stěžovateli výzvu podle ust. § 31 odst. 9 a § 33 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků k prokázání předpokladu ekonomické činnosti úpadce. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel sdělením, že úpadce po prohlášení konkurzu neukončil ekonomické činnosti, pokračuje ve specifické ekonomické činnosti, která vede ke zpeněžení konkurzní podstaty, např. provádí archivaci dokladů a i on sám provádí činnosti, které bezpochyby jsou součástí ekonomické činnosti podniku. Podle obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 17. 1. 2006 má úpadce majetek spočívající v archivních krabicích s účetnictvím a dalšími doklady a finanční prostředky na účtu stěžovatele. Podle vyjádření stěžovatele je třeba smlouvy archivovat, ale čeká se na registraci úpadce jako plátce DPH, aby mohlo být archivování ukončeno. Poté proběhne fakturace firmě za archivování a odměna stěžovateli, přičemž to je vše, co projde účetnictvím úpadce. Žádné další smlouvy s odběrateli uzavřeny nejsou.

Podle ust. § 5 odst. 1 zákona o DPH je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Podle odst. 2 citovaného ustanovení se ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.

Podle ust. § 95 odst. 1 citovaného zákona může osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je osvobozena od uplatňování daně, protože její obrat nepřesáhl částku podle § 6, předložit přihlášku k registraci kdykoliv a plátcem se stává ode dne účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci.

Podle ust. § 8 odst. 3 věty před středníkem zákona č. 328/1991 Sb., ve znění účinném do 29. 4. 2005, (dále jen „zákon o konkurzu a vyrovnaní“) má správce nárok na odměnu a na náhradu hotových výdajů. Do náhrady hotových výdajů se zahrnují i náklady na péči o spisovnu a archiv úpadce. Dohody správce uzavřené s účastníky řízení o jiné odměně nebo náhradě jsou neplatné. Vyúčtování odměny a nákladů provede správce v konečné zprávě, a není-li jí, při zrušení konkursu.

Stěžovatel své stížní námitky podřadil pod ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., ale podle obsahu kasační stížnosti jsou namítány jsou jen důvody ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s, tedy nesprávné posouzení právní otázky, neboť stěžovatel nesouhlasí s tím, jak krajský soud vyložil pojmy „ekonomická činnost“ a „osoba povinná k dani“ a dále polemizuje se skutkovými zjištěními při posuzování ekonomické činnosti ke dni podání žádosti. Pokud stěžovatel podřadil své stížní námitky i pod ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., není z obsahu kasační stížnosti zřejmá žádná námitka týkající se důvodů podřaditelných pod citované ustanovení, zejména nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se však možnou nepřezkoumatelností zabýval ve smyslu § 109 odst. 3 s. ř. s. z úřední povinnosti a důvody, jež by zakládaly nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neshledal.

Pokud jde o skutková zjištění, bylo provedeným dokazováním v daňovém řízení prokázáno, že úpadce žádnou relevantní hospodářskou činnost ke dni podání žádosti neprováděl a ani žádné smlouvy s případnými odběrateli uzavřené neměl. Dále stěžovatel do protokolu v rámci místního šetření potvrdil, že z příjmů z zpeněžené majetkové podstaty bude uhrazena odměna správce konkurzní podstaty a provedení archivace dokladů úpadce. Stěžovatel výslovně uvedl, že je to vše, co projde účetnictvím a co, podle jeho názoru, podléhá DPH. Majetek úpadce byl zahrnut do konkurzní podstaty, zpeněžen a mimo krabic s archivními materiály tak byl veškerý majetek ve formě finančních prostředků uložen na účtu správce konkurzní podstaty. Námitka stěžovatele, že skutková zjištění ohledně provádění ekonomické činnosti a existence účinných smluv úpadce jsou nepravdivá, tedy není důvodná, protože to byl stěžovatel, který správcí daně sdělil, že se jedná pouze o provedení plateb za výše uvedené činnosti a žádnými důkazními prostředky neprokázal, že by úpadce uskutečňoval či hodlal uskutečňovat ekonomickou činnost ve smyslu ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH. Uvedená stížní námitka je proto nedůvodná

Vadu v rozsudku krajského soudu nelze najít ani v posouzení právní otázky, zda vzhledem k platbám za specifické činnosti stěžovatele (úhrada odměny a náhrad hotových výdajů) lze tyto účetní operace chápat jako související s ekonomickou činností úpadce ve smyslu ust. § 5 odst. 2 zákona o DPH. Aby úpadce mohl být zaregistrován a aby mohl režim vyplývající z registrace DPH být u něj uplatňován, je základní zákonnou podmínkou podle ust. § 5 odst. 1 zákona o DPH vztahující se k osobě úpadce, nutnost provozování soustavné ekonomické činnosti, při níž by hradil plnění, která by mu byla poskytována právě v souvislosti s ekonomickou činností. Nejvyšší správní soud již dříve v této souvislosti vyslovil, že z daňového hlediska je potřeba zkoumat skutečnou činnost úpadce, nikoliv se spokojit s údajem vyplývajícím z obchodního rejstříku (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2008, č. j. 2 Afs 68/2008 – 58, dostupný na www.nssoud.cz) V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil, že pro posouzení charakteru činnosti jako pouze příležitostné je nutné posoudit, do jaké míry se

ekonomické činnosti úpadce skutečně věnoval (počty zaměstnanců zapojených do činnosti, existence příslušných smluv apod.). Žádná ekonomická činnost ve výše uvedeném smyslu však u úpadce v daném případě nebyla prokázána a úkony, jež podle stěžovatele měly ekonomickou činnost úpadce dokládat, (uspořádání majetkových poměrů a péče o archiv úpadce) jsou ekonomickou činností nikoliv úpadce, za něž v konkurzu jedná správce, nýbrž činností správce konkursní podstaty, kterou provádí v souladu s požadavky zákona o konkurzu a vyrovnání a za níž mu také podle citovaného zákona náleží odměna (v případě archivace náhrada výdajů). Tyto činnosti jsou tedy vlastní ekonomickou činností správce konkursní podstaty, jejichž provedení je objektivně nutné za účelem realizace konkurzu, a nikoliv ekonomickou činností úpadce [obecně k osobám vykonávajícím na základě zákona ve veřejném zájmu činnosti, za něž jim přísluší odměna viz rozsudek Soudního dvora ES ze dne 26. 3. 1987, *Komise versus Nizozemské království* (235/85, Recueil, s. 1471)]. Jedná se tedy o ekonomickou činnost stěžovatele, která je hrazena podle zákona o konkurzu a vyrovnání z prostředků získaných zpeněžením konkursní podstaty v rámci schváleného vyúčtování jeho odměny a náhrad hotových výdajů. Názor stěžovatele, že provedení účetních operací souvisí s prováděním úpadcovy ekonomické činnosti, tak není správný. Není sice obecně vyloučeno, že skončením konkurzu nebude úpadce zlikvidován a může i během probíhajícího konkurzu vykonávat hospodářskou činnost, v dané věci tomu tak nebylo, protože stěžovatel poukazoval pouze na svou vlastní ekonomickou činnost správce konkursní podstaty.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 20. května 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně

senátu

