

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové ve věci **žalobkyně JUDr. I. M.,** zastoupené JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem se sídlem Havlíčkova 99, 537 01 Chrudim, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** Horova 17, 500 02 Hradec Králové, o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2004, č. j. FŘ/1373/110/2004-Ha, a proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2004, č. j. FŘ/3696/110/2004-Ha, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 11. 2004, č. j. 31 Ca 152/2004-16,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

Odůvodnění

V záhlaví uvedenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Litomyšli (dále též „správce daně“) ze dne 23. 3. 2004, č. j. 14808/04/264970/4136, a ze dne 17. 12. 2003, č. j. 36347/03/264970/4136, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2001 a 2002, jimiž na základě dodatečných daňových přiznání dodatečně stanovil pro příslušná zdaňovací období základ daně ve výši 0 a dodatečně vyměřil daň v částce 0. Žalovaný shledal souladným se zákonem, jestliže se správce daně neztotožnil s údaji v podaných dodatečných daňových přiznáních, v nichž odvolatelka dodatečně snížila základ daně a požádala o vrácení přeplatku. Rozhodnutí byla odůvodněna tím, že příjmy plynoucí žalobkyni z činnosti správce

konkursní podstaty jsou prokazatelně příjmem z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 odst. 2 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále též „daňový zákon“), dílčím základem daně jsou tyto příjmy snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení ve smyslu § 7 odst. 3. Znění písmene c) tohoto zákona vymezuje taxativně příjmy správce konkursní podstaty za činnost s odkazem na zákon o konkursu a vyrovnání, možnost rozdělit příjmy dle § 14 daňového zákona v tehdejším znění zákon umožňoval pouze u příjmů z činnosti předběžného konkursního zvláštního zástupce správce nebo vyrovnávacího správce, takové příjmy však odvolatelka neměla.

Žalobkyně se včasnými žalobami domáhala zrušení napadených rozhodnutí. Krajský soud spojil obě žaloby ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 24. 11. 2004 obě rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud poukázal na § 14 daňového zákona, ve znění účinném pro tato zdaňovací období, který umožňoval rozdělit příjmy z činnosti předběžného konkursního zvláštního zástupce správce a vyrovnávacího správce rovnoměrně za zdaňovací období, v němž byly dosaženy, nejvýše na pět poměrných částí; přisvědčil žalobkyni v tom, že jestliže zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání tento institut nezná a užívá odděleně specializované instituty: správce podstaty, zvláštní správce, zástupce správce a předběžný správce, je třeba pojem daňového zákona vyložit nikoliv jen jazykovým výkladem ale v souvislostech právního řádu a dospěl k závěru, že pokud zákon o konkursu a vyrovnání přiznává určitým subjektům nárok na odměnu, která tvoří předmět daně z příjmů, lze jazykově logickým výkladem dovodit, že na tyto subjekty se vztahuje i § 14 odst. 2 písm. c) daňového zákona. Úmysl zákonodárce vyplývá i z vysvětlivek pod čarou odkazující na § 8 a 9 zákona o konkursu a vyrovnání, nebylo jeho cílem zařadit do daňových předpisů institut, který neexistuje a bylo jeho cílem podrobit zvláštnímu režimu právě ony skupiny správců dle specializovaných institutů zákona o konkursu a vyrovnání. Dospěl k závěru, že ustanovení § 14 daňového zákona umožňovalo i správci konkursní podstaty rozdělit příjmy na více poměrných částí a rozhodnutí žalovaného, založené na tom, že žalobkyně nemohla své příjmy z činnosti správce konkursní podstaty takto rozdělit, proto zrušil.

Rozhodnutí krajského soudu napadl žalovaný (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku soudem označil výklad § 14 odst. 2 písm. c) daňového zákona. Podle něho příjmy z činnosti správce konkursní podstaty nelze podřadit pod ustanovení § 14 odst. 2 písm. c), které označení správce konkursní podstaty neobsahuje; sám krajský soud připouští přitom rozdíl mezi zněním § 14 daňového zákona v posuzované době a po jeho novelizaci po 1. 1. 2004. Argument krajského soudu, pokud jde o poznámky pod čarou, je v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 22/99. Je pravdou, že označení subjektu předběžný konkursní zvláštní zástupce správce a vyrovnávací správce užitý v daňovém zákoně je v rozporu se zněním zákona o konkursu a vyrovnání, k odstranění takového rozporu však slouží institut prominutí daně dle § 55a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“). Krajský soud podle žalovaného vyložil znění zákona v rozporu s platnou dikcí ve prospěch účastníka a neoprávněně zrušil na základě spekulací o úmyslu zákonodárce rozhodnutí stěžovatele.

Žalobkyně ve svém písemném vyjádření navrhla zamítnutí kasační stížnosti a obsahově shodným způsobem jako v žalobě rozvedla, v čem byl právní názor stěžovatele na aplikaci § 14 daňového zákona podle ní nesprávný.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti; důvody, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, neshledal [§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.].

Kasační stížnost není důvodná.

Daňový zákon, ve znění účinném v příslušných zdaňovacích obdobích v § 7 odst. 2 vymezoval příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, podléhající dani z příjmů fyzických osob; pod písmenem c) pod ně zařadil mimo dalších i příjmy správce konkursní podstaty za činnost podle zvláštního právního předpisu a v poznámce pod čarou pak poukázal na zákon o konkursu a vyrovnání, pod písmenem d) pak zařadil o okruhu těchto příjmů i příjmy z činnosti „předběžného konkursního zvláštního zástupce správce a vyrovnávacího správce, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu, a v poznámce pod čarou pak odkázal na ustanovení § 8 odst. 3, § 9 odst. 3 a § 9 b odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání. V ustanovení § 14 pak daňový zákon upravoval výpočet daně z příjmů dosažených za více zdaňovacích období; podle odstavce 1 umožnil příjmy, vázané na okruh příjmů uvedených v odstavci 2, které jsou výsledkem několikaleté činnosti poplatníka nebo plynou z využití věcí a práv najednou za více let, rozdělit rovnoměrně na zdaňovací období, v němž byly dosaženy, a na zdaňovací období předcházející, ve kterých byla činnost provozována, nejvýše pak na tři poměrné části, přičemž příjmy z činnosti předběžného konkursního zvláštního zástupce správce a vyrovnávacího správce, které nejsou živností, ani podnikáním podle zvláštního předpisu, lze rozdělit nejvýše na pět poměrných částí. V odstavci 2, taxativně vymezujícím na které příjmy se výpočet příjmů podle odstavce 1 použije, jsou pod písmenem c) uvedeny příjmy z činnosti předběžného konkursního zvláštního zástupce správce a vyrovnávacího správce, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního předpisu; v obou odstavcích pak ve spojení s pojmem „činnost předběžného konkursního zvláštního zástupce správce a vyrovnávacího správce, které nejsou živností, ani podnikáním podle zvláštního předpisu“ zákon spojuje poznámku pod čarou, v níž odkazuje na ustanovení § 8 odst. 3, § 9 odst. 3 a § 9 b odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání.

Zákon o konkursu a vyrovnání v odkazovaných ustanoveních, ale ani na jiném svém místě pojem „předběžný konkursní zvláštní zástupce správce“ nezná. Zákon o konkursu a vyrovnání rozlišuje funkce „ správce konkursní podstaty, jehož práva, povinnosti a způsob ustavení upravuje v § 8, dále pak zvláštního správce, jehož práva, povinnosti a podmínky ustavení upravuje v § 9 odst. 1 a 3, zástupce správce, jehož práva, povinnosti a podmínky ustavení upravuje v § 9 odst. 2 a 3, předběžného správce, jehož práva, povinnosti a podmínky ustavení upravuje v § 9a a 9b, a konečně vyrovnacího správce, jehož práva a povinnosti a způsob ustavení upravuje v § 50 odst. 3 ve spojení s § 8. Zákon o konkursu a vyrovnání zakládá při splnění zákonem stanovených podmínek všem správcům právo na odměnu, o které rozhoduje soud při skončení řízení; odměna správců je příjmem podléhajícím dani z příjmů a nepochybně, s ohledem na časovou náročnost řízení konkursního a vyrovnacího, je činností, kde odměna správce je výsledkem zpravidla několikaleté činnosti.

Z výše uvedeného plyne, že daňový zákon stanoví při vymezování příjmů podléhajících dani z příjmů (§ 7 odst. 2) a stanovení zvláštního způsobu výpočtu daně z příjmů (§ 14) aplikaci těchto ustanovení na příjmy z činnosti, která v sobě směšuje činnosti, jež dle zákona o konkursu a vyrovnání v konkursním řízení vykonávají správce konkursní podstaty, zvláštní správce, zástupce správce a předběžný správce a za něž jim náleží odměna, která je z hlediska daňového jejich příjmem. Pouze v případě příjmů z činnosti vyrovnacího

správce se terminologie daňového zákona a zákona o konkursu a vyrovnání shoduje a je tak mimo vší pochybnost, že odměna vyrovnacího správce je příjmem z jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 odst. 2 písm. d) a na výpočet daně z příjmů z této činnosti dosažených za více zdaňovacích období je třeba vztáhnout režim § 14 daňového zákona.

Nejsou-li předmětné zákony v terminologickém souladu, nelze při aplikaci daňového zákona vycházet jen z doslovného jazykového výkladu jeho ustanovení, který by za dané situace popíral smysl zákonné úpravy, neboť by jím nebylo možno než dojít k tomu, že daňový zákon předpokládá a režimu daně z příjmů podrobuje příjmy z činnosti, kterou zákon o konkursu a vyrovnání nikdy neumožňoval a neumožňuje a tudíž z takové činnosti ani žádný možný příjem nikdo mít nemůže. Je proto třeba vyjít z účelu, který předmětná úprava sleduje. Z nadpisu § 14 i samotného obsahu tohoto ustanovení, vyplývá, že tento zvláštní způsob výpočtu daně z příjmů se vztahuje na příjmy z činností, pro něž je charakteristické, že jsou obvykle výsledkem několikaleté činnosti poplatníka. Porovnáme-li nepochybně zařazené příjmy z činnosti vyrovnávacího správce do okruhu příjmů, na něž lze užít výpočet daně podle tohoto ustanovení, s činností správce konkursní podstaty, zvláštního správce, zástupce správce a předběžného správce, pak příjmy z těchto činností mají shodné rysy. Jde o osoby, které do funkce ustavuje svým rozhodnutím soud v řízení vedeném podle zákona o konkursu a vyrovnání, soud je též této funkce zprošťuje, vykonávají v tomto řízení činnosti, jež jim zákon o konkursu a vyrovnání ukládá, jde o řízení, které se, vzhledem ke své náročnosti, vyznačují značnou délkou řízení, zpravidla víceletou, a o odměně, která je příjmem za tuto činnost, soud rozhoduje v závěru řízení.

Jestliže proto za situace, kdy daňový zákon při vymezení příjmů, na něž se použití tohoto způsobu výpočtu daně z příjmů vztahuje, v odstavci 2 pod písmenem c) zahrnuje příjmy z činností, jež v sobě zahrnují činnosti správce konkursní podstaty, zvláštního správce, zástupce správce a předběžného správce, nelze předmětné ustanovení vyložit jinak, než že se vztahuje na příjmy z činnosti správce konkursní postaty, příjmy z činnosti zvláštního správce, příjmy z činnosti zástupce správce i na příjmy z činnosti předběžného správce. Jen takový výklad je třeba považovat za ústavně konformní, neboť jiný výklad by při pochybení zákonodárce, jak se nepřesným vyjádřením v § 7 odst. 2 a § 14 odst. 2 daňového zákona nepochybně stalo, byl výkladem k tíži daňového subjektu jako nositele základních práv a svobod. Z tohoto důvodu tak ani není možné nic dovozovat ze skutečnosti, že v rámci novelizace daňového zákona provedené zákonem č. 438/2003 Sb. zákonodárce své pochybení napravil a formulaci předmětného ustanovení zpřesnil. Krajský soud proto nepochybil, jestliže vyložil předmětné ustanovení tak, že se na žalobkyni možnost aplikace § 14 daňového zákona vztahuje a v důsledku toho napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Pokud žalovaný v kasační stížnosti krajskému soudu vytýká, že k výkladu úmyslu zákonodárce použil i poznámek pod čarou v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 22/99, je tento odkaz na zmíněný nález nepřípadný. V dané věci Ústavní soud shledal ústavně nekonformním výklad daňových orgánů a soudu, které při výkladu zcela jednoznačné a obecné formulace zákonného ustanovení interpretací poznámky pod čarou zúžily jeho aplikaci ve prospěch státu a v neprospěch stěžovatele. Situace v posuzované věci je zcela odchylná již v tom, že zákonodárce obsah zákonného ustanovení formuloval nejasně a málo srozumitelně a navíc soud poznámek pod čarou užil ve svém výkladu jen zcela podpůrně, vedle podstatné další argumentace.

Kasační stížnost byla proto shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

Žalovaný neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný je povinen zaplatit úspěšné žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího advokáta. Tato částka je určena vyhláškou č. 177/1996 Sb., (advokátním tarifem) za 1 úkon právní služby 1 000 Kč [§ 11 odst. 1 písm. d)] a náhradu hotových výdajů ve výši 75 Kč.

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

V Brně dne 1. února 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu