



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **JUDr. Jiří Sehnal**, se sídlem Politických vězňů 27, Kolín, správce konkursní podstaty úpadce KTP Quantum, a.s., se sídlem Lázeňská 373, Náchod, zast. Mgr. Milanem Edelmannem, advokátem se sídlem Chrustenice 208, Loděnice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 29. 12. 2010, č. j. 8953/10-1300-607589, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 1. 2012, č. j. 31 Af 17/2011 – 23,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 1. 2012, č. j. 31 Af 17/2011 – 23, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 29. 12. 2010, č. j. 8953/10-1300-607589 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 8 712 Kč, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Milana Endelmanna, advokáta se sídlem Chrustenice 208, Loděnice.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) ze dne 27. 1. 2012, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného (dříve Finančního ředitelství v Hradci Králové) ze dne 29. 12. 2010, č. j. 8953/10-1300-607589. Uvedeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Náchodě (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 6. 2008,

č. j. 78464/08/243912/7576, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2007.

Spornou otázkou je v dané věci posouzení, zda stěžovatelem přijaté zdanitelné plnění spočívající v sestavení databáze klientů společnosti KTP Quantum, a.s. (dále jen „úpadce“) je s ohledem na charakter činnosti úpadce (obchodník s cennými papíry) plněním, u kterého se uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty či nikoliv. Dle objednávky ze dne 19. 3. 2007 spočívalo předmětné zdanitelné plnění, jehož zhotovitelem byla společnost KOUKAAM a. s., v „kompletním provedení tzv. úplných výpisů SÚSA zákazníků úpadce“.

Správce daně na základě provedeného vytykácího řízení u sporného zdanitelného plnění nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 376 580 Kč uplatněný správcem konkursní podstaty za úpadce na základě faktury ze dne 19. 7. 2007 vystavené společností KOUKAAM a. s., kterou zhotovitel fakturoval vyhotovení datových prací, neuznal.

Žalovaný ve svém rozhodnutí k předmětu sporu konstatoval, že úpadce byl v době, kdy si uplatnil nárok na odpočet daně, v konkursu a svoji činnost z období před vyhlášením konkursu již nevykonával. Dle jeho názoru je však nepochybné, že přijaté zdanitelné plnění (datové práce) úzce souvisí s činností úpadce před vyhlášením konkursu. Přestože odpočet daně byl uplatněn v pozdější době, než v jaké úpadce vykonával finanční činnosti, je nepochybné, že se přijaté zdanitelné plnění k této činnosti vztahuje, a bylo tedy použito pro ekonomickou činnost úpadce. Pokud by dle žalovaného úpadce svoji ekonomickou činnost neprovozoval, nebylo by nutné datové práce nakoupit. Žalovaný poukázal na skutečnost, že ekonomická činnost úpadce z období před vyhlášením konkursu spočívala zejména v obchodování s cennými papíry, obstaráváním pro emitenta vydávání cenných papírů a poskytování s tím souvisejících služeb, obstarávání pro emitenta splacení cenných papírů a vyplacení výnosů z nich a provádění poradenské činnosti ve věcech týkajících se cenných papírů. Ve všech shora uvedených případech se dle žalovaného jedná o činnost uvedenou v ustanovení § 54 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc, tj. finanční činnost, která je ve smyslu ustanovení § 51 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. Na základě shora uvedeného žalovaný uzavřel, že v souladu s ustanovení § 75 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plátce daně nemá nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v ustanovení § 51 tohoto zákona, a nárok na odpočet daně proto v projednávané věci nevznikl.

II. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud se ve svém rozsudku přiklonil k názoru žalovaného, že přestože úpadce již v roce 2007 s cennými papíry neobchodoval, předmětné datové práce s jeho předtím vykonávanou finanční činností úzce souvisely. V této souvislosti konstatoval, že pokud je osobě odňato povolení k činnosti obchodníka s cennými papíry, nesmí již poskytovat investiční služby, ale je povinna vydat zákazníkům zákaznický majetek a může vypořádávat své pohledávky a závazky vyplývající z poskytnutých investičních služeb.

pokračování

Dále krajský uvedl, že Garanční fond obchodníků s cennými papíry zabezpečuje záruční systém, ze kterého se vyplácejí náhrady zákazníkům obchodníka s cennými papíry, který není schopen plnit závazky vůči svým zákazníkům. Pro posouzení nároků těchto zákazníků požadoval Garanční fond od úpadce jako bývalého obchodníka s cennými papíry podklady pro zahájení výplaty náhrad těmto jeho zákazníkům. Za splnění této povinnosti, pokud je obchodník s cennými papíry v úpadku, odpovídá správce konkursní podstaty.

Dle názoru krajského soudu tak šlo v daném případě o úhradu za plnění (datové práce), které bylo poskytnuto a fakturováno úpadci v souvislosti s jeho předtím vykonávanou finanční činností, tj. s ekonomickou činností obchodníka s cennými papíry, a nešlo o ekonomickou činnost samotného správce konkursní podstaty. Krajský tak dospěl k závěru, že se jednalo o plnění spočívající v uskutečnění činnosti osvobozené od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 75 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tudíž plátcí daně (úpadci) nárok na odpočet daně nevznikl.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu stěžovatele jako nedůvodnou zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Stěžovatel v kasační stížnosti podané proti rozsudku krajského soudu předně zdůrazňoval, že krajský soud nezohlednil speciální postavení stěžovatele a jemu ukládané povinnosti zejména zákonem č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění platném pro projednávanou věc, který je speciálním předpisem k předpisům ostatním. Uvedl, že na majetek úpadce byl prohlášen konkurs a konkursním správcem byl ustanoven stěžovatel usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 3. 2002, č. j. 43 K 6/2002 – 953. V této souvislosti bylo následně rozhodnutím Komise pro cenné papíry ze dne 17. 9. 2002, č. j. 51/So/12/2002/14, úpadci odňato povolení k finančním činnostem obchodníka s cennými papíry. Stěžovatel tedy poukázal na skutečnost, že již dávno před tím, než byly poskytnuty práce společností KOUKAAM a.s., vykonával stěžovatel specifické činnosti a povinnosti dané zejména zákonem o konkursu a vyrovnání, jež směřovaly zejména k úplnému zjištění úpadcova majetku, přezkoumání úkonů dlužníka v době před rozhodnutím o úpadku a stejně tak ke zjištění rozsahu dlužníkových závazků, jejich skladby a též např. posouzení přechodu práv úpadcových věřitelů. Upozornil, že naopak v uvedené době již dávno úpadce pozbyl oprávnění poskytovat finanční činnosti, a tedy ani nemohl provádět žádné činnosti s tím bezprostředně související, neboť by postupoval v rozporu s pravomocným rozhodnutím Komise pro cenné papíry, která v souladu s tehdy platnou právní úpravou vykonávala nad touto oblastí dohled.

K povaze objednané služby (předmětné přijaté zdanitelné plnění) uvedl, že se jednalo o vytvoření nové zvláštní evidence umožňující celkový přehled o pohybu na účtu jednotlivých klientů, vedoucího ke spořitelnímu účtu správy akcií, kterou následně použil při plnění svých zákonných povinností vyplývajících ze zákona o konkursu a vyrovnání.

Na základě uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti shrnul skutkový stav řízení; k obsahu kasační stížnosti pouze uvedl, že tato neobsahuje žádné nové skutečnosti a odkázal na obsah svého rozhodnutí o odvolání, vyjádření k žalobě a rozsudek krajského soudu. Navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V projednávané věci byl konkurs na majetek úpadce prohlášen dne 22. 3. 2002, tedy ještě za účinnosti zákona o konkursu o vyrovnání, který v obecné rovině upravoval postavení a postup správce konkursní podstaty po prohlášení konkursu. Specifika konkursního řízení dopadající na obchodníky s cennými papíry upravoval v době prohlášení konkursu na majetek úpadce zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění od 30. 4. 2004; s účinností od 1. 5. 2004 upravoval postavení obchodníka s cennými papíry v konkursu zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu.

Majetek zákazníků není součástí konkursní podstaty obchodníka s cennými papíry a správce konkursní podstaty je povinen jej bezodkladně zákazníkům vydat [§ 132 zákona o podnikání na kapitálovém trhu, resp. § 81e zákona o cenných papírech]. V případě, že majetek zákazníka nebyl nebo nemohl být vydán, nastupuje záruční systém v podobě výplaty náhrad za majetek zákazníka z tzv. Garančního fondu obchodníků s cennými papíry, který byl zřízen zákonem o cenných papírech [§ 81a a násl. tohoto zákona]. Jeho vymezení následně převzal v souladu s přechodnými ustanoveními zákon o podnikání na kapitálovém trhu [§ 200 odst. 2; § 128 a násl. zákona]. Úkolem Garančního fondu, jehož povinnými přispěvateli jsou ze zákona všichni obchodníci s cennými papíry, je zabezpečovat záruční systém, ze kterého se vyplácejí náhrady zákazníkům obchodníka s cennými papíry, který není schopen plnit své závazky vůči svým zákazníkům z důvodů přímo souvisejících s finanční situací obchodníka s cennými papíry. Pro účely výpočtu náhrady za majetek zákazníka je obchodník s cennými papíry povinen poskytnout Garančnímu fondu potřebné podklady. V případě, že je na majetek obchodníka s cennými papíry prohlášen konkurz, má tuto povinnost správce konkurzní podstaty.

V projednávané věci byl na základě shora uvedeného povinen stěžovatel poskytnout potřebné podklady Garančnímu fondu pro účely výplaty náhrad zákazníkům. Jak rovněž vyplývá z předloženého správního spisu, byl stěžovatel v předmětném období průběžně rovněž vyzýván Městským soudem v Praze k předkládání tzv. zákaznických karet pro účely soudního řízení mezi jednotlivými zákazníky úpadce a Garančním fondem, který byl žalován pro neplacení náhrad za jejich majetek. Jak vyplývá dále ze zápisu z jednání schůze

pokračování

věřitelského výboru úpadce ze dne 23. 4. 2007, potvrdil zástupce Garančního fondu v řadách členů věřitelského výboru, že Garanční fond na požadavku vyhotovení zákaznických karet trvá, v důsledku čehož bylo následně věřitelským výborem odhlasováno, že má stěžovatel pořídit zákaznické karty (úplné výpisy z účtů klientů) za částku nepřevyšující 2 000 000 Kč, a to ve lhůtě do 1 měsíce. Stěžovatel tuto službu objednal u společnosti KOUKAAM, a. s., za cenu 2 358 580 Kč včetně daně z přidané hodnoty a příslušnou daň následně uplatnil v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty úpadce za zdaňovací období prosinec roku 2007 jako daň na vstupu, v důsledku čehož vznikl nárok na nadměrný odpočet.

Správce daně ve shodě s žalovaným nárok na nadměrný odpočet v daném případě neuznali. Žalovaný a posléze i krajský soud vycházeli z úvahy, že přijaté zdanitelné plnění (datové práce) je činností úzce související s původní činností úpadce coby obchodníka s cennými papíry (finanční činnost dle ustanovení § 54 zákona o dani z přidané hodnoty), která je ve smyslu ustanovení § 51 odst. 1 písm. c) plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. V souladu s ustanovením § 75 odst. 1 tak dospěli k závěru, že nárok na uplatnění odpočtu daně nemá plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v ustanovení § 51 zákona o dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud považuje v projednávané věci jako zásadní posoudit, zda lze na předmětné datové práce nahlížet ve smyslu zákona jako na přijaté zdanitelné plnění, které bylo použito k uskutečnění finanční činnosti úpadce.

Taxativní výčet činností, kterými zákon o dani z přidané hodnoty rozumí finanční činnosti je zakotven v ustanovení § 54 odst. 1, a to následujícím způsobem: „(1) *Finančními činnostmi se pro účely tohoto zákona rozumí a) převod cenných papírů, b) přijímání vkladů od veřejnosti, c) poskytování úvěrů a peněžních půjček, d) platební styk a zúčtování, e) vydávání platebních prostředků, zejména platebních karet nebo cestovních šeků, f) poskytování bankovních záruk podle zvláštního právního předpisu, g) otevření, potvrzení a avizování akreditivu podle zvláštního právního předpisu, h) obstarávání inkasa podle zvláštního právního předpisu, i) směnářská činnost, j) operace týkající se peněz, k) dodání zlata České národní bance a přijímání vkladů Českou národní bankou od bank nebo od státu, l) organizování regulovaného trhu s investičními nástroji, m) přijímání nebo předávání pokynů týkajících se investičních nástrojů na účet zákazníka, n) provádění pokynů týkajících se investičních nástrojů na cizí účet, o) obchodování s investičními nástroji na vlastní účet pro jiného, p) obhospodařování majetku zákazníka na základě smlouvy se zákazníkem, pokud je součástí majetku investiční nástroj, s výjimkou správy nebo úschovy v oblasti investičních nástrojů, q) upisování nebo umísťování emisí investičních nástrojů, r) vedení evidence investičních nástrojů, s) vypořádání obchodů s investičními nástroji, t) obchodování s devizovými hodnotami na vlastní účet nebo na účet zákazníka, u) úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem; osvobozeno od daně není poskytování služeb, jejichž předmětem je vymáhání dluhů a faktoring, v) obhospodařování investičních fondů nebo podílových fondů podle zvláštního právního předpisu, w) vybírání rozhlasových nebo televizních poplatků, x) výplata dávek důchodového pojištění (zabezpečení) nebo vybírání opakujících se plateb obyvatelstva, y) sjednání nebo zprostředkování činností uvedených v písmenech a), b), c), d), e), f), g), h), i), j), l), m), n), o), p), q), r), s), t) a u).*“

Z uvedeného výčtu je patrné, že se jedná o přesně vymezené činnosti, které lze označit za finanční služby. V projednávané věci lze činnost, v souvislosti se kterou byly pořizovány sporné datové služby, vymezit obecně jako poskytnutí podkladů a spolupráce s Garančním fondem. Žádnou z těchto činností však nelze podřadit do kategorie výše uvedených finančních činností taxativně vyjmenovaných zákonem. Dle názoru Nejvyššího správního soudu tak nebyl splněn již prvotní předpoklad k aplikaci ustanovení § 75 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. že přijaté zdanitelné plnění musí být použito k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, tj. k finanční činnosti.

Úvaha krajského soudu, dle které je vypořádání majetku zákazníků v případě odnětí licence k obchodování s cennými papíry povinností obchodníka s cennými papíry, která pouze pro případ prohlášení konkurzu přechází na konkurzního správce, a v důsledku toho tuto činnost prohlásit za činnost související s předchozí činností úpadce, nemůže obstát. Skutečnost, že správce konkurzní podstaty je povinen vypořádat majetek zákazníků úpadce, ještě sama o sobě nevypovídá ani o charakteru objednané služby ani o charakteru činnosti, v souvislosti se kterou byla služba objednána. Zdejší soud připomíná, že obecně je činnost správců konkursní podstaty považována za ekonomickou činnost, která je předmětem daně z přidané hodnoty, přičemž plnění zákonných povinností konkurzním správcem nemá za následek paušální osvobození od DPH. Uplatnění či neuplatnění DPH je nutno zkoumat vždy ve vztahu ke konkrétnímu uskutečněnému plnění a následně porovnat, zda je předmětné plnění zahrnuto do taxativního zákonného výčtu pojmové definice osvobozených plnění, v projednávané věci taxativního výčtu finančních činností. V opačném případě by se jednalo o postup v rozporu se zákonem. Pokud naopak žalovaný dospěl k závěru, že datové práce souvisely s finanční činností úpadce, který tak měl dle jeho názoru i v průběhu konkurzního řízení nadále pokračovat ve své předchozí činnosti, musela by z jeho rozhodnutí vyplývat logická úvaha, která by se vypořádala s námitkou odnětí licence obchodníka s cennými papíry a požadavkem Garančního fondu, resp. Městského soudu v Praze, na předložení podkladů k výpočtu náhrady za zákaznický majetek. Takovou úvahu však rozhodnutí žalovaného neobsahuje.

Na základě shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud, stejně jako žalovaný, pochybil při posouzení daňového režimu předmětného přijatého zdanitelného plnění a vyhodnotil kasační stížnost jako důvodnou.

V. Závěr a náklady řízení

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je zatížen vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto jej podle § 110 odst. 2 s. ř. s. zrušil. Zároveň vzhledem k tomu, že již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, Nejvyšší správní soud současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu rozhodl také o zrušení žalobou napadeného správního rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.].

pokračování

V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Stěžovatel byl v řízení před soudem ze zákona osvobozen od soudních poplatků [§ 11 odst. 2 písm. r) zákona č. 549/1991 sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů], náklady jsou tedy tvořeny úkony právní služby zástupce stěžovatele, který ve věci učinil celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění do 31. 12. 2012] a dvě písemná podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], jimiž jsou žaloba ke krajskému soudu a kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 2 400 Kč, vzhledem k tomu, že ve věci byly učiněny tři úkony právní služby, náleží stěžovateli částka 7 200 Kč (3 × 2 400 Kč). Zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zdejší soud proto zvýšil částku odměny o 21 %, na 8 712 Kč.

Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem činí 8 712 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce Mgr. Martina Edelmana, advokáta se sídlem Chrštenice 208, Loděnice a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 28. března 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu