ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Milana Kamlacha v právní věci žalobce: **K. P., spol. s r. o.,** zastoupen JUDr. Vladimírem Folprechtem, advokátem, se sídlem České Budějovice, Jeremiášova 18, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Prokišova 5, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 2. 2003, č. j. 10 Ca 248/2002 – 30,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. února 2003, č. j. 10 Ca 248/2002 - 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný správní orgán se včas podanou kasační stížností dne 1. 4. 2003 domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 2. 2003, č. j. 10 Ca 248/2002 - 30, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 6. 8. 2002, č. j. 915/120/2002, pro vady řízení a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Dále bylo rozhodnuto, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 4650 Kč ve lhůtě 3 dnů od právní moci rozhodnutí.

Finanční úřad v Jindřichově Hradci dne 22. 10. 2001 vyměřil dodatečným platebním výměrem č. 1010000177 za rok 1999 žalobci podle zákona č. 586/1992, o daních z příjmu, v platném znění, a podle § 46 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, dodatečně daň z příjmu právnických osob ve výši 145 600 Kč. Při novém stanovení základu daně (§ 20 zákona č. 586/1992 Sb.) finanční úřad vycházel ze zprávy o daňové kontrole ze dne 15. 10. 2001 č. j. 57890/01/086930 a stanovil jej ve výši 591 000 Kč a rovněž nově z tohoto základu stanovil daň ve výši 206 850 Kč.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce včas odvolání, o kterém rozhodlo Finanční ředitelství v Českých Budějovicích dne 6. 8. 2002 pod č. j. 915/120/2002 tak, že odvolání zamítlo. Při daňové kontrole bylo zjištěno, že žalobce zahrnul do nákladů roku 1999 částku 142 503 Kč, zaúčtovanou na účtu 518 – ostatní služby. Vzhledem ke skutečnosti, že se jednalo o náklady na reprezentaci, které v rozporu s § 25 odst. 1 písm. t) zák. č. 586/1992 Sb. byly neoprávněně zahrnuty do nákladů daňových, zvýšil správce daně v souladu s ust. § 23 odst. 3 zák. č. 586/1992 Sb. základ daně za rok 1999 o 142 503 Kč.

Dále žalobce nesouhlasil s kontrolním zjištěním správce daně, který posoudil odpis pohledávky za společností F. P., s. r. o., do daňových nákladů jako neoprávněný a zvýšil mu o hodnotu pohledávky ve výši 269 129 Kč základ daně z příjmu právnických osob za rok 1999. Vzhledem k pochybnostem o oprávněnosti uvedeného daňového nákladu vyzval správce daně žalobce výzvou ze dne 1. 10. 2001, č. j. 58543/01/086930/4431 k prokázání a doložení, zda byla pohledávka řádně přihlášena do konkurzního řízení a zda byla zahrnuta do konkurzní podstaty. Dále měl žalobce prokázat její existenci a právní vymahatelnost. Žalobce existenci pohledávky v daňovém řízení řádně nedoložil a především neprokázal, zda skutečně byla přihlášena do konkurzu. Uplatnění pohledávky o zaplacení 9. 6. 1998 nelze považovat za přihlášku do konkurzního řízení, prohlášeného na majetek dlužníka dne 2. 2. 1999. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce ani na výzvu správce daně neprokázal přihlášení pohledávky do konkurzu, nemohl ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. y) bod 2 zák. č. 586/1992 Sb. využít práva plného odpisu pohledávky do daňových nákladů na základě výsledků konkurzního řízení, neboť se nestal jeho účastníkem. Nepodání přihlášky ve smyslu § 22 odst. 2 zák. č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, v platném znění, má stejné účinky jako neuplatnění práva u soudu. Podstatným důkazním prostředkem proto nemohlo být usnesení Krajského obchodního soudu v Praze 4, č. j. 95 K 109/98 - 73, o rozvrhu zpeněženého majetku z podstaty, z kterého vyplynulo, že pohledávky 3. třídy nebyly uspokojovány, když žalobce neprokázal, zda se vůbec účastníkem konkurzního řízení stal.

V odůvodnění rozhodnutí žalovaný správní orgán připustil, že pohledávka žalobce na základě konkurzního řízení nezanikla, nemusí být nikdy uhrazena, ale vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nevytvořil opravnou položku ve smyslu ust. § 8a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, v platném znění, nemohl správce daně v souladu s § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. zohlednit dodatečně zvýšený základ daně o odpis pohledávky. Dále, že úkon, jímž je přihláška pohledávky do konkurzu, je nutno posuzovat z objektivního hlediska, to je podle toho, jak byl navenek projeven, nikoliv podle toho, že v usnesení soudu o rozvrhu zpeněženého majetku z podstaty vyplynulo, že žádné pohledávky za dlužníkem v konkurzu být uspokojeny nemohly. Podle § 7 zákona č. 328/1991 Sb. jsou účastníky konkurzu věřitelé, kteří uplatnili své nároky, jak to ukládá § 20 tohoto zákona. Přihlášení tvrzené pohledávky do konkurzu však žalobce neprokázal, a to ani na výzvu správce daně, doložil pouze existenci pohledávky.

Proti tomuto rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích podal žalobce Krajskému soudu v Českých Budějovicích žalobu. Krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 12. 2. 2003 tak, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 6. 8. 2002, č. j. 915/120/2002, zrušil pro vady řízení a věc vrátil žalovanému správnímu orgánu k dalšímu řízení. Žalobce dodatečně přílohou k žalobě předložil fotokopii přihlášení pohledávky, kterou učinil dne 1. 3. 1999, a z razítka Krajského obchodního soudu v Praze vyplývá, že toto podání tomuto soudu došlo dne 2. 3. 1999 a bylo zaevidováno

pod č. j. 95 K 109/98 – 71. V tomto přihlášení pohledávek firma K. P., s. r. o., jako věřitel, požádala, aby přihlášené pohledávky v celkové výši 267 039 Kč byly zařazeny do seznamu pohledávek a staly se předmětem konkurzního řízení. Žalobce dále soudu předložil kopii výpisu ze seznamu přihlášených pohledávek v konkurzním řízení vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 95 K 109/98, z něhož vyplývá, že ve věci úpadce: F. P., s. r. o. v likvidaci, P. 4, O. 24, pořadové číslo 7, přihláška došla dne 2. 3. 1999, je veden konkurzní věřitel: K. P., spol. s r. o. s výší pohledávky 267 039 Kč. Z výsledku přezkumného jednání, které se konalo dne 5. 5. 1999, bylo zjištěno celkem 267 039 Kč, ovšem pohledávky ve 3. třídě nebyly podle rozvrhového usnesení 95 K 109/98 – 73 uspokojovány. Celkem věřiteli z konkurzu nebylo vyplaceno nic.

Krajský soud v Českých Budějovicích vzal za prokázané, že žalobce uplatnil včas svou daňovou pohledávku za dlužníkem v konkurzním řízení, a splnil tak podmínky pro její 100 % odpis, ale jen v uplatněné výši ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. y) bod 2 zákona o daních z příjmu. Z tohoto důvodu proto napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích zrušil a věc vrátil žalovanému správnímu orgánu k dalšímu řízení. Podle názoru soudu závěr žalovaného, že odpis pohledávky za dlužníkem v konkurzním řízení nebyl oprávněný, nemá oporu v provedeném dokazování, když žalobce doložil, že do konkurzního řízení u příslušného soudu pohledávky byť ve výši 267 039 Kč řádně a včas přihlásil. Z citované právní úpravy vyplývá, že daňový subjekt, pokud účtuje v soustavě podvojného účetnictví, může jako daňově uznatelný výdaj jednorázově odepsat hodnotu pohledávky za dlužníkem v konkurzním řízení, a to na základě výsledku konkurzního řízení. S ohledem na skutečnost, že podle citovaného ustanovení lze odepsat hodnotu pohledávky (§ 24 odst. 2 písm. y) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb.), přičemž podmínkou je řádné a zejména včasné přihlášení pohledávky do konkurzního řízení, neboť jinak by daňový subjekt nemohl využít práva plného odpisu hodnoty pohledávky, když prioritu nepochybně má uspokojení pohledávky z majetku dlužníka a lze si představit, že část pohledávky v konkurzu by uspokojena být mohla. Za dané důkazní situace nelze podle názoru krajského soudu pochybovat o tom, že žalobce daňovou pohledávku za dlužníkem v konkurzním řízení řádně a včas uplatnil v souladu s platnou právní úpravou a splnil tak podmínky pro 100 % odpis předmětné pohledávky ve výši 267 039 Kč, a proto krajský soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro vady řízení a věc dle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný správní orgán proti tomuto rozsudku podal včas kasační stížnost, v níž dovozuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. s tím, že žalobce přihlášení do konkurzu za úpadcem F. P., s. r. o. neprokázal v daňovém řízení, nýbrž až v přezkumném řízení u krajského soudu, když předložil výpis ze seznamu přihlášených pohledávek v konkurzním řízení, vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 95 K 109/98. Podle stěžovatele není možné, aby daňový subjekt své náklady, které neprokázal správci daně v daňovém řízení, prokazoval až po jeho skončení před krajským soudem. Podle názoru stěžovatele ust. § 77 s. ř. s. umožňuje správnímu soudu provádět dokazování, ale soud nemůže přehlížet ty úkony, které žalobce v daňovém řízení prováděl, resp. neprováděl, ač byl k jejich provedení povinen. Podle stěžovatele došlo krajským soudem k nesprávnému výkladu tohoto ustanovení, neboť soud nemůže k tíži správce daně napravovat procesní nedostatky na straně daňového subjektu, zvláště když správce daně postupoval v daňovém řízení zcela správně. Stěžovatel má za to, že skutkový stav, ze kterého krajský soud vycházel, byl v konečné fázi soudního řízení zcela věcně rozdílný, než jak byl zjištěn správním orgánem v odvolacím řízení po řádně provedeném důkazním řízení před správcem daně I.stupně, když společnost K. P., s. r. o., ani v odvolacím řízení neuplatnila námitku, ze které by bylo možno dovodit,

že předmětná sporná pohledávka byla vůbec do konkurzu přihlášena. Z uvedených důvodů navrhuje žalovaný, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Neshledal, že by řízení před soudem bylo zmatečné nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé a ani neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, nebo že by šlo o případ, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Po posouzení věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Především nutno konstatovat, že stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil výslovně důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné právní posouzení spočívá v tom, že správně zjištěný skutkový stav je podřazen nesprávné právní normě, popř. je sice podřazen správné právní normě, ale je následně nesprávně vyložena či aplikována.

Nesprávné právní posouzení spatřoval stěžovatel v aplikaci ust. § 77 s. ř. s. Toto ustanovení umožňuje správnímu soudu provádět dokazování, ale podle názoru stěžovatele nemůže soud přehlížet ty úkony, které žalobce v daňovém řízení prováděl, resp. neprováděl, ač byl k jejich provedení povinen. Podle názoru stěžovatele došlo v řízení před krajským soudem k nesprávnému výkladu tohoto ustanovení, neboť soud nemůže k tíži správce daně napravovat procesní nedostatky na straně daňového subjektu, zvláště když správce daně postupoval v daňovém řízení zcela správně. V takovém případě by mohlo docházet k situacím, kdy by daňové subjekty v daňovém řízení nepředkládaly důkazní prostředky, ač k tomu byly vyzvány, a tyto předkládaly až přezkumnému soudu. V daném případě se tak fakticky jednalo o dovozovanou vadu dle písm. d), neboť sporné bylo vedení procesu soudem.

Nejvyšší správní soud zjistil, že Finanční úřad v Jindřichově Hradci vyzval dne 1. 10. 2001 stěžovatele firmu K. P., spol. s r. o., k prokázání skutečnosti podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992, aby prokázal a doložil oprávněnost daňového nákladu, tj. pohledávky za společností F. Pl., s. r. o. v likvidaci. Dále, aby prokázal a doložil existenci této pohledávky a její právní vymahatelnost, konkrétně aby doložil, zda uvedená pohledávka byla řádně přihlášena do konkurzního řízení, a zda byla zahrnuta do konkurzní podstaty. Stěžovatel byl vyzván, aby odpověděl na tuto výzvu písemně nebo ústně do protokolu nejdéle do 15ti dnů ode dne doručení této výzvy, dále byl poučen pro případ, že nevyhoví této výzvě, že správce daně je oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 31 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb.). Na tuto výzvu stěžovatel odpověděl tím, že dne 9. října 2001 zaslal faxem žalovanému usnesení Krajského obchodního soudu v Praze ze dne 2. 2. 1999, sp. zn. 95 K 109/98, kterým byl prohlášen konkurz na majetek dlužníka firmy F. P., s. r. o. v likvidaci, P. 4, s tím, že věřitelé dlužníka se vyzývají, aby ve lhůtě 30ti dnů ode dne prohlášení konkurzu přihlásili všechny své nároky s uvedením jejich výše, právního důvodu vzniku a jejich zajištění. K tomuto usnesení připojil stěžovatel návrh na uplatnění pohledávky o

zaplacení 267 039 Kč s příslušenstvím, kterou adresoval Krajskému obchodnímu soudu dne 9. 6. 1998.

Nejvyšší správní soud vzal dále za prokázané, že stěžovatel faxem dne 24. 10. 2002 zaslal Krajskému soudu v Českých Budějovicích kopii přihlášení pohledávek ve věci konkurzu F. P., s. r. o., P. 4, přičemž tato kopie přihlášení pohledávek je označena podacím razítkem Krajského obchodního soudu v Praze ze dne 2. 3. 1999 s uvedením sp. zn. 95 K 109/98, dále, že stěžovatel dne 24. 10. 2000 zaslal faxem Krajskému soudu v Českých Budějovicích výpis 244 dne 17. 10. 2002 ze seznamu přihlášených pohledávek v konkurzním řízení vedeném u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 95 K 109/98 ve věci úpadce F. P., s. r. o. v likvidaci, P. 4, s pořadovým číslem 7, přihláška ze dne 2. 3. 1999, konkurzní věřitel K. P., spol. s r. o. s výší pohledávky 267 039 Kč, právní důvod za odebrané zboží, třída pohledávky 3., vykonatelnost – nevykonatelná. Přezkumné jednání se konalo dne 5. 5. 1999 s výsledkem, že bylo zjištěno celkem 267 039 Kč. Pohledávky ve 3. třídě nebyly podle rozvrhového usnesení 95 K 109/98 – 73 uspokojovány.

Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel přihlášení tvrzené pohledávky neprokázal v daňovém řízení, nýbrž až v řízení před Krajským soudem v Českých Budějovicích. Stěžovatel byl vyzván v daňovém řízení, aby prokázal existenci a právní vymahatelnost přihlášení pohledávky do konkurzního řízení a zda tato pohledávka byla zahrnuta do konkurzní podstaty – a to výzvou Finančního úřadu v Jindřichově Hradci k prokázání skutečností podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. ze dne 1. 10. 2001. O nedostatečnosti dokladů předložených dne 9. 10. 2001 byl stěžovatel informován dne 22. 10. 2001 při projednání a předání zprávy o daňové kontrole podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb. ze dne 15. 10. 2001. Stěžovatel tedy v rámci daňového řízení svá tvrzení neprokázal. Přestože podal ve věci odvolání k žalovanému správnímu orgánu, k tomuto bodu je žádnými dalšími doklady nedoplnil a svá tvrzení nedoložil ani nenavrhl provedení důkazu. Přihlášku pohledávky do konkurzního řízení předložil teprve v řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud se v dané věci přiklonil ke kasační námitce žalovaného správního orgánu a dospěl k závěru, že krajský soud v daném případě nemohl provádět dokazování sám, ač § 77 s. ř. s. mu takový postup umožňuje. V daném případě daňový subjekt – stěžovatel neunesl důkazní břemeno a jeho dodatečná náprava předkládáním nových důkazů není možná. V daném případě byl krajský soud vázán nejen ustanovením § 77 s. ř. s., nýbrž i ust. čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, Řím 4. listopadu 1950, která zaručuje fyzickým osobám přezkum rozhodnutí soudem v takzvané plné jurisdikci jenom v oblasti občanských práv a základních svobod. V daném případě se nejednalo o základní svobody ani občanská práva, nýbrž o plnění daňové povinnosti daňového subjektu vůči státu. V těchto případech se nepředpokládá ani z mezinárodní smlouvy nevyplývá, že by nezávislý soud přezkoumávající rozhodnutí správního orgánu zkoumal věc nejen z hlediska zákonnosti, ale i z hlediska skutkové správnosti. V daném případě tedy soud postupoval způsobem přesahujícím ustanovení zákona, ale i mezinárodní smlouvy, když v daňové věci dokazoval sám v rozporu s dokazováním provedeným žalovaným správním orgánem a přijal důkazy od daňového subjektu, které tento nepředložil v daňovém řízení, aniž definoval, v čem správní orgán při vedení procesu pochybil.

Nejvyšší správní soud vychází z premisy „nechť si každý střeží svá práva“. V daňovém řízení není daňový orgán povinen zjišťovat skutečný stav věci, naopak je to právě daňový subjekt, který nese důkazní břemeno a v případě jeho neunesení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.) tudíž i odpovědnost v podobě doměřené daně či neuznaného nároku na nadměrný odpočet daně, není-li schopen prokázat údaje, které sám v daňovém přiznání

uvedl. Soud v přezkumném řízení soudním žalobou napadené rozhodnutí a stejně tak i postup rozhodujícího správního orgánu přezkoumává z hlediska těch žalobních bodů, které jsou vzneseny v průběhu lhůty stanovené zákonem k podání žaloby.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že v postupu a rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích shledal stěžovatelem tvrzenou nezákonnost spočívající ve vadě řízení podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Za této situace shledal rovněž kasační stížnost za důvodnou a proto napadený rozsudek podle § 110 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu tak, že v dalším řízení žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 6. 8. 2002, č. j. 915/120/2002, zamítne, neboť jak z výše uvedených důvodů vyplývá, soudu rozhodujícímu ve správním soudnictví nepřísluší nahrazovat a doplňovat dokazování ve výlučné kompetenci správce daně.

V novém rozhodnutí rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 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 19. srpna 2004

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu