



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: **Ing. Z. Z.**, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 1. 2008, č. j. 10 Ca 206/2007 - 60,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 1. 2008, č. j. 10 Ca 206/2007 - 60 byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 14. 8. 2007, č. j. 4675/07-1100, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Trhových Svinech ze dne 7. 12. 2006, č. j.

27705/06/078970/3311 o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob stěžovateli za rok 2004 ve výši 271 324 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že nevyplacená záloha na odměnu správce konkurzní podstaty je pohledávkou, o jejíž hodnotu měl být upraven základ daně v roce 2004, a to za situace, kdy byla stěžovateli jako správci konkurzní podstaty předmětná záloha vyplacena v roce 2005 a stěžovatel uplatňoval v roce 2005 výdaje ve smyslu ustanovení § 7 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Krajský soud poukázal na ustanovení § 31 odst. 2 písm. a) zákona č. 328/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkurzu a vyrovnaní“) s tím, že pohledávky za podstatou lze uspokojit kdykoliv v průběhu konkurzního řízení (§ 31 odst. 1 citovaného zákona). Pohledávkou za podstatou jsou mimo jiné hotové výdaje a odměna správce konkurzní podstaty. Usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 3. 2004 č. j. 11 K 25/97-1045 byly povoleny zálohy na odměnu a hotové výdaje v roce 2004, konkrétně jím byla povolena výplata mimořádné zálohy k žádosti stěžovatele ve výši 1 500 000 Kč. Tato záloha představuje část odměny správce konkurzní podstaty, a stěžovatel měl proto právo si ji kdykoliv v průběhu konkurzního řízení vyplatit, přičemž nevyplacené zálohy jsou pohledávkou za podstatou, která byla soudem povolena, a je zcela nerozhodné, zda tomu tak bylo ve formě zálohy či v konečné zprávě. Podle krajského soudu není žádný rozpor mezi zákonem o daních z příjmů a zákonem o konkurzu a vyrovnaní. Ze zákona o daních z příjmů a zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) je dán zákonný důvod pro úpravu základu daně za zdaňovací období roku 2004 o nevyplacené zálohy, a to i s ohledem na § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Pohledávku je nutno považovat za právo, z něhož vzniká jednomu z účastníků oprávnění požadovat určité plnění na základě určité skutečnosti. Pohledávka v konkurzním řízení není odlišná od ostatních pohledávek, které vznikají v obchodním styku či v daňovém řízení. Podle ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů má poplatník povinnost upravit rozdíl mezi příjmy a výdaji v případech v něm uvedených o pohledávky, které představují nároky na výplatu zdanitelných příjmů vymezených zákonem o daních z příjmů. Takovými příjmy jsou podle ustanovení § 7 odst. 2 písm. d) citovaného zákona i příjmy z činnosti správce konkurzní podstaty. Podle ustanovení § 8 odst. 3 zákona o konkurzu a vyrovnaní soud může povolit zálohu před vyúčtováním odměny v konečné zprávě, záloha předchází konečné odměně, je s ní spojená, jde tedy o nárok na zálohu odměny, který předchází konečné odměně. Je-li odměna pohledávkou za podstatou podle § 31 odst. 2 zákona o konkurzu a vyrovnaní, musí být i jí předcházející záloha pohledávkou za podstatou a jako taková může být uspokojena přímo z konkurzní podstaty kdykoliv v průběhu konkurzu. Podle krajského soudu je zcela nedůvodná výhrada stěžovatele týkající se vedení evidence pohledávek. Stěžovatel do protokolu o jednání dne 24. 2. 2006 uvedl, že v letech 2002 až 2004 nevedl evidenci pohledávek a závazků a v průběhu daňové kontroly evidenci pohledávek a závazků nepředložil přesto, že k tomu byl vyzván. Na výzvu správce daně pouze sdělil v jaké výši evidoval pohledávky k uvedeným datům. Stěžovatel podle pravomocného usnesení krajského soudu povolené zálohy na odměnu v roce 2004 nečerpal a ve zdaňovacím období roku 2005 změnil způsob uplatňování výdajů ve skutečné výši podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Proto měl povinnost podle § 23 odst. 8 citovaného zákona upravit základ daně za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo. Neučinil-li tak, došlo by v roce, ve kterém uplatňuje výdaje procentem z příjmů, k nesprávnému stanovení daňové povinnosti. V případě uhrazených pohledávek by byly

výdaje uplatněny dvakrát (jednou ve skutečné výši, podruhé procentem z uhrazené pohledávky) a u závazků by nedošlo k jejich uplatnění vůbec. Proto krajský soud dospěl k závěru, že uplatnil-li stěžovatel v roce 2005 výdaje procentem z příjmů, je dán důvod pro úpravu vykázaného základu daně za zdaňovací období roku 2004 tak, že základ daně je nutno zvýšit o nevyplacené zálohy podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, v daném případě ve výši 538 700 Kč. Stěžovatel podáním předaným k poštovní přepravě dne 7. 11. 2007 rozšířil žalobní body a namítal i nesprávný výpočet dodatečné daně. Touto žalobní námitkou se krajský soud nezabýval, neboť byla uplatněna po uplynutí zákonné lhůty.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřil stěžovatel nesouhlas s názorem, že nevyplacená záloha na odměnu správce konkurzní podstaty je pohledávkou, o jejíž hodnotu měl být upraven základ daně poplatníka za rok 2004, když přešel na způsob uplatňování výdajů podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Za nepravdivé označil tvrzení správce daně, které v napadeném rozsudku přebírá i krajský soud, že nevedl evidenci pohledávek. Stěžovatel měl pohledávky evidovány v rámci účetnictví. I když mu to zákon neukládá při vedení daňové evidence, vedl peněžní deník a ostatní evidence, včetně pohledávek, tak, jak bylo postupováno u jednoduchého účetnictví. Pokud v daném roce neměl žádné pohledávky, evidenci nevedl. Pohledávku na zálohu na odměnu nechal jako pohledávku, proto ji neevidoval, a jiné pohledávky neměl. Názor krajského soudu i správce daně na právní charakter nevyplacené zálohy na odměnu správce je nesprávný a není vykládán v souladu s účelem a cílem zákona o konkurzu a vyrovnání. Pojem pohledávky užívaný v zákoně o konkurzu a vyrovnání není totožný s definicí pohledávky z účetních a daňových předpisů. Daň z příjmů fyzických osob vzniklá po prohlášení konkurzu patří podle § 31 zákona o konkurzu a vyrovnání do kategorie pohledávek za podstatou, které lze uspokojit kdykoliv v průběhu konkurzního řízení. Současně však § 32 citovaného zákona uvádí, že pokud nepostačuje výtěžek zpeněžení podstaty na úhradu všech pohledávek za podstatou uvedených v § 31 odst. 1 a 2 citovaného zákona, patří pohledávky za podstatou do kategorie ostatních pohledávek, které mají být uspokojeny poměrně, kromě nároku na odměnu a náhrady hotových výdajů správce spojených s údržbou a správou podstaty a soudním poplatkem. Správce daně nebral v úvahu, že záloha na odměnu správce konkurzní podstaty je v režimu konkurzního řízení, jež má svá specifika, upravená zákonem o konkurzu a vyrovnání jako speciální normou, která se odráží i speciální úpravou v zákoně o daních z příjmů. Konkurzní podstata podle stěžovatele nemá právní subjektivitu, není nositelem práv a povinností, a proto nemůže být ani subjektem, za kterým je možné mít pohledávku. Úpadce zůstává daňovým subjektem a pohledávka za úpadcem není možná. Pokud v konkurzním řízení není dostatek finančních prostředků na pokrytí odměny správce, hradí tuto odměnu stát. Stěžovatel proto vyvozuje, že je patrné odlišné pojetí pohledávky za podstatou, kdy se režim těchto pohledávek u jednotlivých subjektů značně liší. Stěžovatel poukázal také na to, že v ustanoveních zákona o konkurzu a vyrovnání se hovoří pouze o odměně správce konkurzní podstaty, nikoliv o zálohách na tuto odměnu. Není pravdou, že záloha a odměna mají podle zákona stejný režim. Výše odměny je daná právním předpisem a soud ji může zvýšit nebo snížit, a to vše k momentu konečné zprávy. Její výše uvedená v konečné zprávě je pak neměnná. Vyplacenou zálohu je správce konkurzní podstaty povinen vrátit, pokud výše odměny v konečné zprávě je nižší než vyčerpaná záloha. Správce konkurzní podstaty není účastníkem řízení, patří do okruhu tzv. osob zúčastněných na řízení, jeho

postavení se zakládá výlučně na předpisech procesního práva, není tedy nositelem uplatněných hmotně právních nároků a nelze jej považovat ani za zástupce úpadce, ani konkurzních věřitelů. Náklady konkurzu nelze předvídat, ani dobu, po jakou konkurz potrvá. Záloha na odměnu správce konkurzní podstaty má specifický charakter, neboť zálohy vyplácené v průběhu konkurzu nejsou odvislé od vykonané práce, ale od množství peněžních prostředků získaných zpeněžením. V daném v době po vydání usnesení došlo ke jmenování dalšího zvláštního správce, a na stěžovatele byly podány návrhy na odvolání z funkce, které soud prověřoval. Záloha nebyla vyplacena z důvodu opatrnosti, aby nedošlo k poškození konkurzní podstaty. K jejímu vyplacení došlo až po vyřešení stížností a postavení dalšího správce. Krajský soud usnesením povolil stěžovateli čerpat zálohy na odměnu správce konkurzní podstaty, ale z jeho obsahu nevyplývá žádná splatnost zálohy a žádný předpis splatnost záloh neupravuje. Při vyplacení zálohy se proto nejedná o určení splatné pohledávky, kterou je až odměna správce konkurzní podstaty. Teprve splatná pohledávka je majetkovou hodnotou ve smyslu čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, neboť splňuje podmínky, které klade judikatura Evropského soudu pro lidská práva na pojem legitimního očekávání věřitele, že jeho pohledávka vůči dlužníkovi bude realizována a transformuje se v efektivní výkon vlastnického práva. Stěžovatel dále poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 11. 04. 2001, sp. zn. II.ÚS 487/2000 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Závěrem namítal, že pokud by se o nezaplacených zálohách na odměnu mělo účtovat jako o příjmu v daňové evidenci, pak by i tento nevyplacený příjem měl být zdaňován v souladu s § 14 zákona o daních z příjmů. Ve výpočtu dodatečné daně se správce daně k pohledávce na zálohu správce konkurzní podstaty jako k pohledávce z konkurzu nestaví, neboť při výpočtu dodatečné daně nepoužil rozdělení příjmu z této pohledávky na více zdaňovacích období tak, jak stanoví zákon o dani z příjmu fyzických osob k příjmům správců konkurzní podstaty. Skutečnost, že příjmy správce konkurzní podstaty jsou v tomto případě příjmy dosaženými za více zdaňovacích období, stěžovatel v daňovém řízení prokázal, avšak správce daně to neakceptoval nebo záměrně opomenul. Touto námitkou, kterou stěžovatel uplatňoval od počátku, se krajský soud nijak nezabýval a v rozsudku se s ní nevypořádal. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnilo s postupem finančního úřadu, který upravil stěžovateli základ daně za zdaňovací období roku 2004 o nezaplacené pohledávky, tj. nevyplacené zálohy povolené soudem. S vydáním pravomocného usnesení soudu o povolení výplaty zálohy na odměnu správce konkurzní podstaty vzniklo stěžovateli právo na plnění, tj. pohledávka. Nevyplacenou zálohu, tedy pohledávku, byl povinen v souladu s ustanovením § 7b zákona o daních z příjmů evidovat v evidenci pohledávek a při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů ve zdaňovacím období roku 2005 měl v souladu s ustanovením § 23 odst. 8 citovaného zákona upravit základ daně za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo, tedy v roce 2004. Vzhledem k tomu, že tak stěžovatel neučinil, postupoval správce daně tak, jak je výše uvedeno. K námitce nesprávného výpočtu dodatečné daně finanční ředitelství upozornilo, že tuto námitku stěžovatel vznesl až po uplynutí dvouměsíční lhůty ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítal nesprávný výpočet dodatečně vyměřené daně, ale tuto námitku v řízení před krajským soudem uplatnil až po uplynutí dvouměsíční lhůty, a z tohoto důvodu se jí krajský soud nezabýval. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nemůže stěžovatel v kasační stížnosti uplatnit důvody, které neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v usnesení ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43 (publikované pod č. 685/2005 Sb. NSS) „Důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (viz § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), a tedy alespoň v základních rysech formulovány v žalobních bodech [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] obsažených v žalobě či jejím včasém rozšíření, a případně dále (i po uplynutí lhůty k podání či rozšíření žaloby) upřesněny či podrobněji rozvedeny, aniž by tím byly rozšiřovány. To platí jen za předpokladu, že uvedené právní či skutkové důvody mohl stěžovatel v žalobě či jejím včasém rozšíření uplatnit.“ V procesní situaci, kdy stěžovatel danou námitku včas neuplatnil, ač tak učinit mohl, se ani Nejvyšší správní soud již nemůže touto námitkou zabývat. Nepřípustnost kasačních důvodů neuplatněných v řízení před soudem je třeba vztáhnout k důvodům uplatněným v žalobě, resp. ve lhůtě uvedené v § 72 odst. 1 s. ř. s. Z tohoto důvodu je tato stížní námitka nepřipustná.

Stěžovatel v souvislosti s touto námitkou vytýkal krajskému soudu, že se nesprávným výpočtem dodatečné vyměřené daně nezabýval a v rozsudku se s tím nevypořádal. Nejvyšší správní soud však již z výše uvedených důvodů nepovažuje námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu za důvodnou. Podle ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. lze rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. je počátek běhu lhůty k podání žaloby spojen s doručením rozhodnutí tomu účastníkovi, který rozhodnutí žalobou napadá. V daném případě bylo rozhodnutí finančního ředitelství doručeno stěžovateli dne 20. 8. 2007 a námitka uplatněná až dne 7. 11. 2007 tak byla uplatněna po uplynutí dvouměsíční lhůty a krajský soud se jí ani nemohl zabývat, což také v odůvodnění svého rozsudku uvedl. Z těchto důvodů není napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Předmětem sporu je v daném případě otázka, zda nevyplacená záloha na odměnu správce konkurzní podstaty je pohledávkou, o jejíž hodnotu měl být upraven základ daně poplatníka za rok 2004, když v roce 2005 přešel na způsob uplatňování výdajů podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud předně odkazuje na rozsudek ze dne 17. 8. 2005, č. j. 7 Afs 32/2003 - 46, (www.nssoud.cz), ve kterém se zabýval podstatou a rozdíly mezi uplatňováním výdajů ve skutečné výši podle ustanovení § 24 a podle ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů. V prvním případě je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném

zdaňovacím období (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V e druhém případě ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů umožňuje poplatníkům uplatnit výdaje v určité zákonem stanovené procentní výši z příjmů, neuplatní-li výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Pro poplatníky, kteří této možnosti využijí, zákon dále stanoví určitá omezení, která musí při volbě uplatnění výdajů v procentní výši respektovat. Tato omezení jsou vyjádřena zejména v odst. 10 citovaného ustanovení, podle kterého jsou v uplatněných výdajích zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, kromě pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, případně v prokázané výši pojistné hrazené osobami samostatně výdělečně činnými, které nejsou nemocensky pojištěny a pojistí se na denní dávku při pracovní neschopnosti u soukromé pojišťovny, a to pouze do výše pojistného na zákonné nemocenské pojištění stanovené zvláštními předpisy. Další omezení obsahuje i ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů, podle kterého se při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 9 upraví výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období u poplatníků uvedených v § 2, pokud vedou daňovou evidenci, o výši pohledávek, s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y), a závazků, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv; přitom nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení podnikatelské činnosti nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo do ukončení pronájmu. Základ daně (dílčí základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo. Účelem této právní úpravy je zabránit tomu, aby nedocházelo k nesprávnému stanovení daňové povinnosti v roce, ve kterém poplatník nově uplatňuje výdaje procentem z příjmů. Z podstaty věci vyplývá, že v případě pohledávek by byly výdaje uplatněny dvakrát, a to jednou ve skutečné výši, podruhé procentem z uhrazené pohledávky, a naopak u závazků by výdaje nebyly uplatněny vůbec. Uvedený postup by byl v rozporu s cílem daňového řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy a byla přitom zachována práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů.

V daném případě k úhradě pohledávky vzniklé v roce 2004 došlo v roce 2005 a stěžovatel do základu daně za rok 2005 zahrnul příjmy ve výši 508 700 Kč z titulu záloh na odměnu správce konkurzní podstaty. Podle § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů při změně v uplatňování daňových nákladů v roce 2005 měla uhrazená pohledávka ve formě zálohy na odměnu správce konkurzní podstaty podléhat zdanění již v roce 2004. Správce daně proto zvýšil základ daně za rok 2004 a snížil základ daně podle § 7 zákona o daních z příjmů za rok 2005 a částku 508 700 Kč. Stěžovateli tak byl upraven hospodářský výsledek za rok 2004 podle § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů o výši pohledávky, konkrétně nevyplacené zálohy na odměnu správce konkurzní podstaty, neboť správce daně zohlednil, že stěžovatel v roce 2005 změnil způsob uplatňování výdajů.

Při posuzování důvodnosti stěžovatelem vytýkaného nesprávného právního posouzení vycházel Nejvyšší správní soud ve svých úvahách vychází především z principu jednoty právního řádu, ze kterého vyplývá, že se jedná o celek ovládaný shodnými principy a vytvářející tak smysluplný obraz práv a povinností osob. Pojem pohledávka znamená právo požadovat určité plnění. Důvodem pro požadování plnění mohou být nejen smlouvy, ale i další právní skutečnosti (např. bezdůvodné obohacení, náhrada škody). Zákon o daních z příjmů ani zákon o konkurzu a vyrovnání přitom neobsahuje legální definici tohoto pojmu. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že právní úprava konkurzního řízení je specifická a často modifikuje některé principy především soukromého práva, ovšem většinou ve vztahu k úpadci a ke konkurzním věřitelům. Charakteristickou zvláštností konkurzu je jeho vliv na hmotné právo, a to tak značný, že zasahuje i do obsahu hmotněprávních vztahů, často i v rozporu s principy, na nichž jsou tyto vztahy budovány (Srov. Wintrová A. a kol. Civilní právo procesní. Praha: Linde 2002, str. 594). V daném případě však odlišnosti, na které stěžovatel ve vztahu k pojmu pohledávka poukazuje, nejsou pro daňové řízení relevantní, a nelze proto přiznat důvodnost jeho námitky o rozdílnosti uvedeného pojmu. Například není podstatné, že správce konkurzní podstaty není účastníkem konkurzního řízení, stejně tak není důležité přesné určení dlužníka. Jedná se o pohledávku za podstatou, neboť to stanoví zákon, přičemž není rozhodující, že konkurzní podstata nemá samostatnou právní subjektivitu a není nositelem práv a povinností. Správce konkurzní podstaty vykonává činnost v konkurzním řízení a za výkon této činnosti má nárok na odměnu, která představuje zdanitelný příjem, a to bez ohledu na specifickou úpravu tohoto institutu v zákoně o konkurzu a vyrovnání.

Podle ustanovení § 31 odst. 2 písm. a) zákona o konkurzu a vyrovnání lze pohledávky za podstatou uspokojit kdykoliv v průběhu konkurzního řízení. Pohledávkou za podstatou jsou rovněž hotové výdaje a odměna správce konkurzní podstaty. Podle ustanovení § 8 odst. 3 citovaného zákona má správce konkursní podstaty nárok na odměnu a na náhradu hotových výdajů. Nároky správce konkursní podstaty se uspokojují z konkursní podstaty, a pokud k tomu nestačí, ze zálohy na náklady konkursu složené navrhovatelem konkursu. Nedostačuje-li ani tato, zaplatí je stát z rozpočtových prostředků soudu, u kterého probíhá konkursní řízení. Vyúčtování odměny a nákladů provede správce konkursní podstaty v konečné zprávě, a není-li jí, při zrušení konkursu. Předtím mu soud může povolit zálohy. Podle vyhlášky č. 229/2000 Sb. tvoří odměnu správce konkursní podstaty součet odměny z částky, které bylo dosaženo zpeněžením konkursní podstaty a odměny určené z počtu konkursních věřitelů. Soud může podle okolností případu konkursní odměnu stanovenou podle zvláštního předpisu přiměřeně zvýšit nebo snížit. Žádost o povolení zálohy na odměnu podává správce konkurzní podstaty a navrhuje výši zálohy podle konkrétních okolností a vývoje konkurzního řízení. Rozhodnutím krajského soudu byly v daném případě stěžovateli povoleny zálohy na odměnu a hotové výdaje a stěžovatel měl právo si je od okamžiku vykonatelnosti rozhodnutí soudu kdykoliv v průběhu konkurzního řízení vyplatit.

Dále stěžovatel namítal, že pouze splatná pohledávaje majetkovou hodnotou ve smyslu čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, neboť splňuje podmínky, které klade judikatura Evropského soudu pro lidská práva na pojem "legitimního očekávání" věřitele, že jeho pohledávka vůči dlužníkovi bude

realizována a transformuje se v efektivní výkon vlastnického práva. S tímto lze souhlasit, neboť jen tehdy jde o pohledávku zcela konkretizovanou, aktuální a vymahatelnou (srov. nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 44/02, ze dne 24. 6. 2003, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Ve své podstatě však není tato námitka stěžovatele důvodná, neboť uvedené podmínky byly v daném případě splněny. Jednalo se totiž o zcela konkretizované, aktuální a vymahatelné právo požadovat určité plnění. Stěžovatel byl na základě usnesení soudu oprávněn vyplatit si celou výši soudem povolené zálohy na odměnu správce konkurzní podstaty.

Stěžovatel dále poukazoval na odlišný režim zálohy na odměnu a odměny. Nejvyšší správní soud k této námitce odkazuje na postup, který zmínil již správce daně a který danou situaci řeší, a to nejen pro pohledávky týkající se konkurzního řízení. V případě, kdy soud po skončení konkurzu sníží odměnu správce konkurzní podstaty, bude správce konkurzní podstaty postupovat podle § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů, tzn., že o příjem zahrnutý do základu daně v předchozích zdaňovacích obdobích, který byl vrácen, se sníží příjmy nebo se zvýší výdaje ve zdaňovacím období, ve kterém ke vrácení došlo, za předpokladu, že pro jeho vrácení existuje právní důvod a vrácení příjmů není zachyceno v účetnictví nebo v daňové evidenci poplatníka při zjištění základu daně (dílčího základu daně) podle § 7 a 9. Ani situace, ve které se po určitou dobu stěžovatel nacházel (návrhy na odvolání z funkce, jmenování dalšího zvláštního správce) však nemá vliv na to, že stěžovatel jako správce konkurzní podstaty měl právo na vyplacení soudem povolené zálohy na odměnu. Pokud by následně byl odvolán z funkce a musel by vyplacenou zálohu na odměnu vracet, lze opět postupovat podle výše uvedeného § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

Nelze souhlasit ani s názorem stěžovatele, že v rozhodné době neexistoval především účinný, ale v podstatě ani platný předpis, který by stanovil, jak mají správci konkurzní podstaty v dané věci postupovat. Nejedná se o mezeru v právu, neboť ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona o daních z příjmů určuje postup správce konkurzní podstaty. Lze proto vystačit s ustanovením zákona o daních z příjmů a není zde mezera v právu, kvůli které by se mělo uvažovat o užití analogie.

K námitce stěžovatele týkající se vedení evidence pohledávek považuje Nejvyšší správní soud za dostačující uvést, že pokud stěžovatel pohledávku na zálohu na odměnu nechápal jako pohledávku, rovněž ji neevidoval, a le protože se o pohledávku jednalo jak bylo výše zdůvodněno, proto ji stěžovatel měl v souladu s ustanovením § 7b zákona o daních z příjmů evidovat v evidenci pohledávek.

Ze všech důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost 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, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 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 rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. listopadu 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu