



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Mgr. M. D.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 7. 2006, čj. 1969/130/2006 a čj. 1754/130/2006, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 10. 2007, čj. 22 Ca 286/2006 - 48,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad v Olomouci (správce daně) vyměřil žalobci rozhodnutím ze dne 25. 10. 2005, čj. 229663/05/379912/6406, vlastní daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2005 ve výši 865 651 Kč a rozhodnutím ze dne 26. 10. 2006, čj. 232980/05/379912/6406, vlastní daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2005 ve výši 1 023 011 Kč. Žalovaný změnil k odvolání žalobce rozhodnutími ze dne 12. 7. 2006, čj. 1754/130/2006 a čj. 1969/130/2006, rozhodnutí správce daně tak, že zvýšil vlastní daňovou povinnost za období 2. čtvrtletí 2005 na 907 333 Kč a za období 3. čtvrtletí 2005 na 1 051 438 Kč.

II.1

Žalobce napadl obě rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě.

Uvedl, že Krajský soud v Ostravě vyhlásil dne 7. 5. 1998 konkurs na majetek úpadce MEKO kožedělné družstvo a dne 10. 9. 1998 vyhlásil konkurs na majetek úpadce SIGMA Lutín a. s. Žalobce byl v obou případech jmenován správcem konkursní podstaty. Žalobce se stal ze zákona povinným plátcem daně z přidané hodnoty od 1. 10. 2004. Rozhodnutí krajského soudu, kterým schválil konečnou zprávu úpadce MEKO kožedělné družstvo, nabylo právní moci dne 15. 4. 2005. Rozhodnutí krajského soudu, kterým schválil konečnou zprávu úpadce SIGMA Lutín a. s., nabylo právní moci dne 30. 7. 2005.

Zdaňovací období, ve kterém byla činnost žalobce jako správce konkursní podstaty úpadce MEKO kožedělné družstvo prováděna, trvalo od května 1998 dosud. Podle názoru žalobce „zdanitelné plnění“ nastalo již v květnu 1998, kdy došlo např. k prodeji motorových vozidel úpadce. Podle ekonomických výsledků mu konkursní soud přiznal odměnu/zálohy za roky 1998 – 2003 v celkové výši 4 300 000 Kč. Z těchto příjmů žalobce každý rok odvedl daň z příjmů fyzických osob. Toto konkursní řízení a tím i zdanitelné plnění stále trvá, neboť usnesení o zrušení konkursu dosud nenabýlo právní moci. Konečná zpráva jen potvrzuje ekonomické údaje konkursu (výnosy, náklady a celkovou odměnu správce konkursní podstaty a jeho hotové výdaje) za období od 7. 5. 1998 do 15. 4. 2005. Dne 15. 4. 2005 nabylo právní moci usnesení konkursního soudu o schválení konečné zprávy, podle něhož činila odměna správce konkursní podstaty 5 192 416 Kč a hotové výdaje 261 000 Kč. Příjem žalobce po 1. 10. 2004, kdy se stal povinným plátcem daně z přidané hodnoty, ovšem činil pouze 2 002 416 Kč.

Co se týče činnosti žalobce jako správce konkursní podstaty úpadce SIGMA Lutín, a. s., zdanitelné plnění trvalo od 10. 9. 1998 do 5. 4. 2006, kdy nabylo právní moci usnesení o zrušení konkursu. V případě tohoto konkursního řízení bylo žalobci povoleno rovněž čerpání záloh za roky 2000 – 2004 v celkové výši 4 100 000 Kč. Rovněž z těchto příjmů žalobce každý rok odvedl daň z příjmů fyzických osob. Dne 30. 7. 2005 nabylo právní moci usnesení konkursního soudu o schválení konečné zprávy, podle něhož činila odměna správce konkursní podstaty 6 095 839 Kč a hotové výdaje 178 000 Kč. Příjem žalobce po 1. 10. 2004, kdy se stal povinným plátcem daně z přidané hodnoty, ovšem činil pouze 1 995 839 Kč.

Žalobce namítl, že podle § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), nastávají zdanitelná plnění při poskytnutí služby okamžikem přijetí platby. Rovněž podle § 21 odst. 4 zákona o DPH nastává zdanitelné plnění dnem přijetí platby.

Žalobce po 1. 10. 2004, kdy se stal povinným plátcem daně z přidané hodnoty, přijal odměnu za činnost správce konkursní podstaty úpadce MEKO kožedělné družstvo ve výši 2 002 416 Kč, čemuž odpovídá daň z přidané hodnoty ve výši 380 459 Kč, ke které byla připočtena daň z přidané hodnoty z běžné činnosti advokátní kanceláře ve výši 36 422 Kč a daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2005 činila celkem 416 811 Kč, nikoliv 907 333 Kč. V případě konkursního řízení úpadce SIGMA Lutín, a. s., žalobce po 1. 10. 2004 přijal odměnu za činnost správce konkursní podstaty ve výši 1 995 839 Kč, čemuž odpovídá daň z přidané hodnoty ve výši 379 209,50 Kč, ke které byla připočtena daň z přidané hodnoty z běžné činnosti advokátní kanceláře ve výši 54 382 Kč a daň z přidané hodnoty za 3 čtvrtletí 2005 činila celkem 433 591,50 Kč, nikoliv 1 051 438 Kč.

Podle žalobce mu žalovaný nezákonně vyměřil za obě zdaňovací období daň z přidané hodnoty v celkové výši 1 199 201,50 Kč. Správce daně vycházel nezákonně z metodického pokynu Ministerstva financí D-247, který není právním předpisem. Tento metodický pokyn byl navíc vydán k předcházejícímu zákonu č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Nezákonnost napadených rozhodnutí žalobce spatřoval i ve zpětné působnosti zákona o dani z přidané hodnoty, jehož účinnost nastala 1. 5. 2004, na odměnu, která mu byla postupně vyplácena od roku 1998 do 30. 4. 2004, tj. za účinnosti předchozí právní úpravy (zákon č. 588/1992 Sb., dále též „starý zákon o DPH“). Podle žalobce se jednalo o nepřipustnou pravou retroaktivitu.

Dále žalobce uvedl, že přiznaná odměna správce konkursní podstaty logicky neobsahuje daň z přidané hodnoty ve smyslu § 36 odst. 1 zákona o DPH, protože v opačném případě

by nastala nerovnost mezi správcem konkursní podstaty, který je plátcem daně z přidané hodnoty, a správcem, který plátcem není. Zákon o DPH neobsahuje ustanovení o tom, že úhrada za zdanitelné plnění se považuje za úhradu včetně daně. Žalovaný proto při výpočtu daně nezákonně aplikoval § 37 zákona o DPH. Žalobce zdůraznil, že neměl možnost odečíst si daň na vstupu za období od r. 1998, přestože se jedná o jeden ze základních principů výpočtu daně z přidané hodnoty. Podle novely zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“), provedené zákonem č. 179/2005 Sb., se odměna správce konkursní podstaty zvyšuje o daň z přidané hodnoty, což potvrzuje skutečnost, že odměna, která byla přiznána žalobci, daň z přidané hodnoty neobsahovala.

II.2

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 11. 10. 2007, čj. 22 Ca 286/2006 - 48. Uzavřel přitom, že podle § 14 odst. 4 starého zákona o DPH byla u správce konkursní podstaty základem daně z přidané hodnoty odměna podle zákona o konkursu a vyrovnání, která se považovala za úhradu včetně daně, a daň se vypočetla podle § 17 odst. 3 starého zákona o DPH. Podle § 9 odst. 5 starého zákona o DPH se nepovažovalo poskytnutí zálohy v průběhu výkonu funkce správce za uskutečnění zdanitelného plnění, a proto ve vazbě na případné zálohy nebyl správce konkursní podstaty povinen odvádět daň na výstupu. Správci konkursní podstaty vznikla povinnost uplatnit daň na výstupu až kde dni uskutečnění zdanitelného plnění, který zákonodárce stanovil v § 9 odst. 1 písm. e) starého zákona o DPH tak, že při poskytování služeb se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejich poskytnutí nebo zaplacení, a to tím dnem, který nastane dříve. Nebyl-li správce konkursní podstaty ke dni, kdy mu byla přiznána soudem odměna za výkon funkce, plátcem daně, započítávala se jeho odměna do limitu obratu pro povinnou registraci plátce daně z přidané hodnoty podle § 5 odst. 1 starého zákona o DPH. V konečném důsledku proto registrační povinnost postihla při obdržení odměny za výkon funkce konkursního správce většinu osob, které zajišťovaly výkon funkce správce, nebyly-li v době zápisu do seznamu správců registrovány jako plátcí daně z přidané hodnoty.

Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že daň z přidané hodnoty měla být žalobci vyměřena pouze z té části odměny za činnost správce konkursní podstaty, která mu byla fakticky vyplacena po 1. 10. 2004, tj. poté, kdy se stal plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 21 odst. 1 zákona o DPH plátce uvádí daň v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň. Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Stěžovatel podle obsahu správního spisu nevede účetnictví, proto mu vzniká podle § 21 odst. 3 zákona o DPH povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nikoliv ke dni přijetí platby před datem uskutečnění zdanitelného plnění. Mezi účastníky je nesporné, že žalobce přijal platby za činnost správce konkursní podstaty v období před i po datu, kdy se stal plátcem daně. V období od 1. 10. 2004 do 31. 12. 2004 žalobce přijal zálohu na odměnu správce konkursní podstaty úpadce MEKO kožedělné družstvo, podle § 8 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání, ve výši 110 000 Kč, čímž mu, na rozdíl od výše uvedeného, vznikla podle zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2004, povinnost přiznat daň na výstupu (v období do 31. 12. 2004 neplatilo podle § 21 odst. 3 zákona o DPH, že plátce, který nevede účetnictví, je povinen přiznat daň až k datu uskutečnění zdanitelného plnění). Žalobce tuto platbu zahrnul do daňového přiznání za 2. čtvrtletí 2005 místo 4. čtvrtletí 2004. Takto pozdě zahrnutá daňová povinnost však zůstane odvedena ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2005, neboť jejímu dodatečnému vyměření za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2004 brání § 104 odst. 2 zákona o DPH, podle něhož, pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a snížil tím daňovou povinnost, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla

být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale stanoví sankci ve výši 0,1 % z částky daně uvedené v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu.

Podle § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH se zdanitelné plnění při poskytnutí služby považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu a to tím dnem, který nastane dříve. V případě činnosti správce konkursní podstaty je nutno za den poskytnutí služby, tj. za den zdanitelného plnění, považovat den nabytí právní moci usnesení o schválení konečné zprávy, a není-li jí, den nabytí právní moci usnesení o zrušení konkursu. V projednávané věci se tedy zdanitelné plnění uskutečnilo dnem 15. 4. 2005 u úpadce MEKO kožedělné družstvo a dnem 30. 7. 2005 u úpadce SIGMA Lutín, a. s. K těmto dnům vznikla stěžovateli povinnost přiznat daň, a to v obou případech z celé částky odměny a hotových výdajů správce konkursní podstaty (s výjimkou shora uvedené částky 110 000 Kč), proto z ní nelze vyčlenit platby za činnost správce konkursní podstaty, které stěžovatel přijal před 1. 10. 2004, jak se nesprávně domnívá. Podle § 99 zákona o DPH je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí nebo kalendářní měsíc. V případě žalobce bylo zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí. Žalobce byl proto povinen podle § 21 odst. 1 a 3 zákona o DPH přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. u úpadce MEKO kožedělné družstvo v daňovém přiznání za 2. čtvrtletí 2005 a u úpadce SIGMA Lutín, a. s. v daňovém přiznání za 3. čtvrtletí 2005, nikoliv postupně v průběhu jeho uskutečňování.

Podle § 29 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání podává správce konkursní podstaty soudu a věřitelskému výboru zprávy o zpeněžování majetku z podstaty. Konečnou zprávu spolu s vyúčtováním své odměny a výdajů předloží soudu po zpeněžení majetku z podstaty. Konečná zpráva o zpeněžování majetku z podstaty a o vyúčtování hotových výdajů a odměny správce konkursní podstaty slouží jako jeden z podkladů pro vydání rozvrhového usnesení. Z hlediska jednotlivých fází konkursu má své pevné místo a otázky, k jejichž řešení tento institut především slouží, by tedy zásadně neměly být předmětem přezkumné činnosti soudu později, např. při zkoumání správnosti rozvrhového usnesení. Údaje uvedené v konečné zprávě, týkající se vyúčtování odměny správce konkursní podstaty a jeho výdajů, výtěžku zpeněžení majetku z podstaty a nákladů konkursu, jakož i údaje týkající se úplnosti zjištění majetku podléhajícího konkursu nebo procesních postupů, na jejichž základě byla taková zjištění učiněna, mohou být napadány a zkoumány pouze v tomto rámci a může být o nich rozhodnuto pouze usnesením vydaným podle § 29 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání, proti němuž je přípustné odvolání. Konečnou zprávou a rozhodnutím o ní je mimo jiné dáno účastníkům konkursu na vědomí, jaká částka má být vyplacena správci na jeho odměně a na úhradu jeho výdajů a jakou částkou bude moci disponovat soud, v jehož výlučné kompetenci je určit a rozhodnout rozvrhovým usnesením, jaká část ze sumy, jež je předmětem jeho rozhodování a jež byla postavena najisto v konečné zprávě, případně v souladu se zákonem tomu kterému věřiteli. Teprve dnem nabytí právní moci usnesení o schválení konečné zprávy vzniká správci konkursní podstaty nárok na odměnu a náhradu jeho hotových výdajů, předtím mu soud může povolit pouze zálohy (§ 8 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání). Vzhledem k výše uvedenému lze uzavřít, že v případě činnosti správce konkursní podstaty je nutno za den poskytnutí služby ve smyslu § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH považovat den nabytí právní moci usnesení o schválení konečné zprávy. Tímto dnem je totiž v podstatě ukončen faktický výkon činnosti správce konkursní podstaty, následně již správce konkursní podstaty pouze předloží soudu návrh na rozvrh a upravený seznam přihlášek, v němž uvede, kolik by mělo být pro každou pohledávku vyplaceno. Po přezkoumání věcné správnosti návrhu vydá soud rozvrhové usnesení, na jehož základě správce konkursní podstaty provede uspokojení pohledávek věřitelů. Za tyto činnosti již správce konkursní podstaty nemá nárok na další odměnu. Krajský soud pro úplnost uvedl, že dojde-li ke zrušení konkursu, aniž by byla schválena konečná zpráva, např. zjistí-li se, že nejsou předpoklady pro konkurs, nebo zjistí-li se, že majetek podstaty

nepostačuje k úhradě nákladů konkursu, atd., je nutno za den poskytnutí služby ve smyslu § 21 odst. 6 písm. a.) zákona o DPH považovat den nabytí právní moci usnesení o zrušení konkursu.

Zjevně nedůvodná je podle krajského soudu i námitka, že správce daně nezákonně vycházel z metodického pokynu Ministerstva financí, neboť z odůvodnění napadených rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný svou argumentaci neopřel o tento metodický pokyn, ale zejména o shora uvedená ustanovení zákona o DPH.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku týkající se zpětné působnosti zákona o DPH, jehož účinnost nastala 1. 5. 2004, na odměnu, která byla žalobci postupně vyplácena od roku 1998 do 30. 4. 2004, tj. za účinnosti starého zákona o DPH. Krajský soud uzavřel, že řešení časového střetu staré a nové právní úpravy (starého zákona o DPH a zákona o DPH) podle přechodného ustanovení § 111 zákona o DPH z hlediska uplatnění daně z přidané hodnoty nemá účinky nepřipustné zpětné účinnosti. Podle § 111 bodu 1 zákona o DPH totiž platí pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, i pro uplatnění práv s tím souvisejících, dosavadní právní předpisy. Pro posouzení skutečnosti, kterou právní úpravu je třeba použít, je tedy rozhodující, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. V projednávané věci se zdanitelné plnění uskutečnilo dnem 15. 4. 2005 ve vztahu k úpadci MEKO kožedělné družstvo a dnem 30. 7. 2005 ve vztahu k úpadci SIGMA Lutín, a. s., tj. za účinnosti zákona o DPH. Správce daně proto postupoval správně, aplikoval-li zákon o DPH, nikoliv starý zákon o DPH. V posuzované věci nedošlo do 30. 4. 2004 k uskutečnění zdanitelného plnění, protože podle § 9 odst. 5 starého zákona o DPH se přijetí zálohy nepovažuje za uskutečnění zdanitelného plnění. Právě takovou zálohou přitom byly zálohy, které byly žalobci vyplaceny do 30. 4. 2004 podle § 8 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání. Skutečnost, že žalobce vykonával funkci správce konkursní podstaty úpadce MEKO kožedělné družstvo od 7. 5. 1998 a funkci správce konkursní podstaty úpadce SIGMA Lutín, a. s., od 10. 9. 1998, není v tomto směru právně významná.

Podle § 36 odst. 1 zákona o DPH je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění. Na rozdíl od žalobce má krajský soud ve shodě s žalovaným za to, že z citovaného ustanovení lze dovodit, že odměna a náhrada hotových výdajů, která byla vyúčtována v usnesení o schválení konečné zprávy, zahrnuje jak základ daně, tak i daň. V opačném případě by totiž šlo v podstatě o dvojitě zdanění. Za této situace správce daně při výpočtu daně z přidané hodnoty správně aplikoval § 37 odst. 2 zákona o DPH.

V samotné skutečnosti, že správce konkursní podstaty, který je plátcem daně z přidané hodnoty, je povinen z odměny a z náhrady hotových výdajů přiznat a odvést daň z přidané hodnoty, nelze podle krajského soudu spatřovat nepřipustnou diskriminaci v odměňování oproti správci konkursní podstaty, který není plátcem daně z přidané hodnoty. Různost zacházení v tomto ohledu má totiž racionální povahu a vychází ze samotné podstaty konstrukce daně z přidané hodnoty. Rozlišování subjektů na plátcе a na neplátcе daně z přidané hodnoty má původ v zákonu o DPH a promítá se v celé řadě aspektů ovlivňujících určení výše daňové povinnosti těchto subjektů podle toho, ke které z obou skupin přísluší. Tímto rozlišením nejsou dotčena základní práva a svobody daňových subjektů. Nelze jednoznačně říci, že by jedna z obou skupin byla v celkovém srovnání, beroucím v úvahu všechny odlišnosti jednotlivých modalit daňového systému v ČR jako celku, zvýhodněna. Skutečnost, že v jedné konkrétní modalitě lze, viděno izolovaně pouze ve vztahu k ní, nerovnost spatřovat, na věci nic nemění, protože znevýhodnění v jedné modalitě je kompenzováno zvýhodněním v modalitě jiné.

Na shora uvedeném závěru nemění nic ani to, že zákonodárce novelou zákona o konkursu a vyrovnání provedenou čl. XXIX zákona č. 179/2005 Sb., která nabyla účinnosti dne 30. 4. 2005, stanovil, že se nárok na odměnu a na náhradu hotových výdajů správce konkursní podstaty, je-li plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje o částku odpovídající této dani, kterou je správce konkursní podstaty povinen z odměny a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o DPH. Zákonodárce se sice nepochybně snažil touto novelou § 8 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání zmírnit či odstranit disproporci v odměňování obou skupin správců konkursních podstat, to však nemění nic na tom, že předcházející právní úprava nepředstavovala nepřijatelnou diskriminaci správců konkursních podstat, kteří byli plátcem daně z přidané hodnoty. Podle článku XXX zákona č. 179/2005 Sb. nelze na projednávanou věc novou právní úpravu aplikovat, neboť konečná zpráva byla v obou případech vyvěšena na úřední desce soudu přede dnem účinnosti tohoto zákona.

Nedůvodná je podle krajského soudu i námitka, že žalovaný zabránil a neumožnil žalobci odečíst si daň na vstupu tím, že příjmy za činnost žalobce jako správce konkursní podstaty od roku 1998 považuje za zdanitelná plnění ve 2. a 3. čtvrtletí 2005 a odmítá rozlišit příjmy žalobce před a po 1. 10. 2004, kdy se žalobce stal plátcem daně z přidané hodnoty. Žalobce totiž mohl této situaci sám předejít tím, že by se kdykoliv dříve dobrovolně registroval jako plátcem daně z přidané hodnoty podle § 5 odst. 3 starého zákona o DPH, resp. podle § 95 odst. 7 zákona o DPH. Pokud tak neučinil, jde tato skutečnost k jeho tíži, protože si musel být vědom, že v případě překročení zákonem stanoveného obrátu se stane povinným plátcem daně z přidané hodnoty a vznikne mu povinnost přiznat a odvést daň na výstupu.

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností.

Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení před správním orgánem, pro níž měl soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Sporným obdobím je podle stěžovatele rok 2004, ukončení platnosti starého zákona o DPH k 30. 4. 2004 a platnost (nového) zákona o DPH s účinností od 1. 5. 2004. Tím nastaly pro daňové subjekty nové, zcela jiné a odlišné podmínky. Stěžovatel nesouhlasil s argumentací krajského soudu, směřující k jeho tíži v tom smyslu, že měl s ohledem na zákon o DPH a případné zákonné povinnosti při poskytování činnosti správce konkursní podstaty „*cosi prevedít*“ (např. že jednoduché účetnictví bude jako pojem v roce 2004 v ČR zrušeno a bude se nazývat pouze evidencí, atd.). Převážná část činnosti stěžovatele vůči oběma úpadcům se uskutečnila za platnosti starého zákona o DPH, námitky se pak týkaly posouzení institutu zdanitelného plnění.

Stěžovatel polemizoval se závěrem krajského soudu, že zdanitelné plnění nastává dnem právní moci schválení konečné zprávy, jak to vymezuje žalovanému metodický pokyn. Konečná zpráva obsahově schvaluje dosaženou ekonomiku konkursního řízení a je nezbytná pro podklady ke zpracování rozvrhového usnesení. Schválením konečné zprávy podle stěžovatele v žádném případě nekončí funkce a činnost správce konkursní podstaty, řízení pokračuje po tomto datu i několik let. I nadále vznikají příjmy a výdaje, to vše za činnosti správce (např. úroky při vkladech na účtech, nebo výdaje při pravidelných plněních nároků zaměstnanců – „renty“ za pracovní úraz či nemoc z povolání). Ve věci příjmů mohou nastat zcela neplánované okolnosti spojené se soudními majetkovými spory, nebo dokonce s dodatečným zápisem věci do konkursní

podstaty. Zproštění funkce správce konkursní podstaty nastává až po zrušení konkursního řízení. Po celou tuto dobu provádí správce svoji činnost, je za ni osobně odpovědný a „*čini ji tak při DPH v rozsahu zdanitelného plnění*“. K posouzení délky zdanitelného plnění a plnění činnosti správce konkursní podstaty stěžovatel uvedl, že např. v řízení ve věci úpadce MEKO kožedělné družstvo bylo konkursní řízení ukončeno k datu 17. 10. 2007 a následně byl usnesením soudu správce konkursní podstaty zavázán k uzavření účetních knih.

Stěžovatel žádal Nejvyšší správní soud, aby „*odstranil nedostatky v právním řádu ČR, eventuálně odstranil tvrdost zákona, který zavinil nespravedlivý zásah do majetku stěžovatele, když jde o základní vlastnické právo, jež je chráněno článkem 11 Listiny základních práv a svobod, dále má stěžovatel za to, že žalovaný porušil čl. 1, čl. 4, čl. 11 odst. 1, čl. 36 odst. 1 Listiny a čl. 90 Ústavy ve věci vyměření DPH*“.

Dále stěžovatel uvedl, že preventivně podal u Finančního úřadu v Olomouci žádost o vydání závazného posouzení ve věci povinnosti správce konkursní podstaty přiznávat a hradit DPH, tato žádost však byla dne 22. 11. 2004 zamítnuta s odůvodněním, že posouzení nelze vydat. Žalovaný se od samého počátku při vyměření DPH ve styku se žalobcem opíral o metodický pokyn Ministerstva financí, což nyní odmítá.

Stěžovatel namítl, že odměna správce konkursní podstaty, náležející podle zákona, byla přiznána soudem a žalovaný nebyl oprávněn tuto odměnu jednostranně snížit o vyměřenou daň. Český právní řád s evropskými standardy garantuje za vykonanou stejnou práci, resp. za práci stejné hodnoty, stejnou odměnu. Žalovaný svým postupem tento princip prolomil a porušil. Zákonodárce si toho byl vědom, zavinil však, že v časovém horizontu asi jednoho roku nebyly v právním řádu ČR zákony provázané. Podmínky pro přiznání DPH při odměně správce konkursní podstaty se upravovaly dodatečně. Krajský soud se sice ve svém odůvodnění zmiňuje o tom, že zákonodárce se snažil zmírnit, či odstranit nerovnost v odměňování správců konkursní podstaty s ohledem na to, zda správce je či není plátcem DPH, to však nebyla dobrovolná změna zákona, ale opožděná povinnost zákonodárce.

Podle stěžovatele jde o mimořádnou situaci a v tomto případě lze považovat za spravedlivé zrušení platebních příkazů a snížení daňové povinnosti o odměnu správce konkursní podstaty, případně změnu platebních příkazů a zavázání daňového subjektu k úhradě DPH od data, kdy se stal povinným registrovaným plátcem DPH a přijal za toto období odměnu za činnost správce konkursní podstaty.

Podáním ze dne 28. 1. 2008 stěžovatel doplnil kasační stížnost. Uvedl, že dne 2. 8. 2005 byl správcem daně vyzván k odstranění vzniklých pochybností souvisejících s přiznáními k dani z přidané hodnoty za 2. a 3. čtvrtletí 2005. Na tuto výzvu odpověděl dne 4. 8. 2005. Uvedené rozpory se týkaly vystavení daňových dokladů při příjmu soudem stanovených odměn za činnost správce konkursní podstaty u úpadců MEKO kožedělné družstvo a SIGMA Lutín, a. s., které byly stanoveny bez DPH. Přitom úpadci i stěžovatel (v úloze správce konkursní podstaty) byli plátcem DPH. Kdyby žalovaný správně uhradil úpadci uplatněný nadměrný odpočet, stěžovatel by si svoji daňovou pohledávku za úpadcem zúčtoval a odvedl zpět žalovanému. Tento postup je jedině správný. Na tuto skutečnost stěžovatel upozorňoval do protokolu při kontrole úpadce MEKO kožedělné družstvo, která se konala dne 21. 9. 2005 a dále podal dne 11. 10. 2005 své vyjádření. Následně podal ve věci vrácení nadměrného odpočtu DPH žalobu, která je vedena u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Ca 454/06. Krajský soud usnesením ze dne 21. 2. 2007 řízení přerušil a požádal Ústavní soud o zrušení části § 105 odst. 1 zákona o DPH.

Stěžovatel rovněž dodal, že konkursy ve věci úpadců MEKO kožedělné družstvo a SIGMA Lutín, a. s., již byly pravomocně zrušeny a správce byl zproštěn své funkce. Stěžovatel

vedl, že očekává takové soudní rozhodnutí, které by napravilo uvedenou nespravedlnost. I dosavadní řešení, kdy je odměna správce navýšena o DPH na úkor všech ostatních věřitelů úpadce, je podle stěžovatele protiústavní a je jen otázkou času, kdy „*Ústavní soud ČR v přezkoumném řízení zruší i rozhodnutí správního orgánu s následkem pro správní orgán vyšší právní síly*“. Jistým řešením by podle stěžovatele bylo rozhodnutí o změně obou daňových výměrů upravujících u stěžovatele období do data registrace plátce DPH a po tomto datu, kdy se stal plátcem ze zákona. Před datem 1. 10. 2004 stěžovatel navrhl nepřihlížet ve vztahu k DPH k příjmům z odměn správce konkursní podstaty, po datu 1. 10. 2004 navrhl vyměřit tuto daň ve výši 759 668,50 Kč.

III.2

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. K námitce, že stěžovatel nemohl v souvislosti se změnou právní úpravy daně z přidané hodnoty „*cosi předvídat*“, uvedl, že se ztotožňuje s krajským soudem, neboť právní úprava daně z přidané hodnoty, daná starým zákonem o DPH pohlížela na činnost správce konkursní podstaty, včetně úpravy data uskutečnění zdanitelného plnění, zcela shodně s nynější právní úpravou, tj. zákonem o DPH. Stěžovatel se mohl stát dobrovolně plátcem daně z přidané hodnoty ještě za účinnosti starého zákona o DPH na základě jeho § 5 odst. 3 a mohl průběžně uplatňovat nároky na odpočet daně z přidané hodnoty u všech plnění souvisejících s činností správce konkursní podstaty. Nebylo přitom potřeba cokoli předvídat, jak stěžovatel uvedl, protože v předmětné věci nedošlo z hlediska daně z přidané hodnoty k žádné podstatné změně.

Co do námitek, že krajský soud považoval v rozporu se zákonem den právní moci schválené konečné zprávy za den, kdy nastává zdanitelné plnění, a že se žalovaný nezákonně opíral o metodický pokyn Ministerstva financí, žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, na své stanovisko k žalobě a zároveň se ztotožnil s názorem krajského soudu, stejně jako u dalších námitek, shodných s odvolacími a žalobními námitkami.

K tvrzenému porušení článků 1, 4, 11 odst. 1 a 36 odst. 1 Listiny a článku 90 Ústavy žalovaný uvedl, že základní práva a svobody neporušil, protože postupoval pouze na základě příslušných zákonů a v jejich mezích. Nebylo omezeno vlastnické právo stěžovatele a žalovaný neomezil a ani nemohl omezit právo stěžovatele domáhat se práva u nezávislého a nestranného soudu. Stěžovatel naopak své právo domáhat se ochrany u nezávislého a nestranného soudu uplatnil. Žalovaný nemohl porušit ani článek 90 Ústavy, protože se na něj nevztahuje.

K námitce, že stěžovatel podal žádost o vydání závazného posouzení ve věci povinnosti správce konkursní podstaty přiznávat a hradit daň z přidané hodnoty, která mu byla zamítnuta, žalovaný uvedl, že k datu podání žádosti stěžovatele o závazné posouzení ve smyslu § 34b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), mohl stěžovatel požádat o vydání rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, pouze v případech stanovených zvláštním daňovým zákonem. V době podání žádosti byla jediná možnost podání žádosti o závazné posouzení upravena v § 38na zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v době podání žádosti, a to ve věci možnosti uplatnění daňové ztráty. Správce daně proto stěžovateli sdělil, že závazné posouzení v předmětné věci nelze vydat.

Co do namítaného nerovného postavení správců konkursní podstaty žalovaný odkázal na své stanovisko uvedené v odůvodnění napadených rozhodnutí a na rozsudek krajského soudu, s nímž se ztotožnil.

K doplnění kasační stížnosti žalovaný uvedl, že obsahuje námitky, které jsou pro řízení ve věci stanovení základu daně z přidané hodnoty u uskutečněných zdanitelných plnění

stěžovatele jako správce konkursní podstaty irelevantní. Týkájí se totiž samostatných řízení ve věci úpadců SIGMA Lutín, a. s., a MEKO kožedělné družstvo, a jejich výsledek nijak neovlivní daňové řízení stěžovatele. Skutečnost, zda správce daně vrátil nadměrný odpočet výše uvedeným úpadcům, nemůže ovlivnit výši a způsob stanovení daňové povinnosti stěžovatele jako správce konkursní podstaty.

III.3

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že stěžovatel nemohl, jak údajně argumentoval krajský soud, předvídat změnu právní úpravy. Krajský soud totiž netvrdil, že měl stěžovatel předvídat změnu právní úpravy, ale konstatoval, že si stěžovatel mohl být vědom toho, že se jako osoba povinná k dani z přidané hodnoty stane jejím plátcem, překročí-li zákonem stanovenou hranici obrátu. Zároveň se stěžovatel mohl kdykoliv stát (dobrovolným) plátcem daně z přidané hodnoty, což by mu umožnilo průběžné uplatňování nároků na odpočet daně z přidané hodnoty u plnění souvisejících s jeho činností jako správce konkursní podstaty.

Neobstojí ani námitka zpochybňující závěr krajského soudu o okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění podle zákona o DPH v případě odměny a hotových výdajů správce konkursní podstaty. Nejvyšší správní soud především konstatuje, že byť stěžovatel zpochybnil názor, že je dnem uskutečnění zdanitelného plnění den právní moci usnesení o schválení konečné správy, neuvedl v tomto směru žádný vlastní názor.

Zákon o DPH váže povinnost uplatnit daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nebo ke dni přijetí platby (§ 21 odst. 1 zákona o DPH). Rozhodný je den, který nastane dříve. K výkladu termínu „den přijetí platby“, Nejvyšší správní soud přitakal krajskému soudu, podle kterého v období od účinnosti zákona o DPH (1. 5. 2004) do účinnosti novely provedené zákonem č. 635/2004 Sb. (tj. do 31. 12. 2004) vznikala správcům konkursní podstaty, kteří jsou plátcem daně z přidané hodnoty, povinnost přiznat daň z přidané hodnoty na výstupu ke dnům přijetí záloh na odměně a hotových výdajích. V tomto období totiž nebylo důvodu nepovažovat přijetí záloh správcem konkursní podstaty za „přijetí platby“ ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o DPH, přičemž tento okamžik nastal dříve, než den uskutečnění zdanitelného plnění.

Od 1. 1. 2005 byl novelizací zákona o DPH do jeho § 21 přidán nynější odstavec 3, podle nějž osobám, které v souladu s příslušnými předpisy nevedou účetnictví, vzniká při poskytování služeb povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. V případě těchto osob tak odpadá alternativa „dne přijetí platby“ podle odstavce 1 a jediným dnem, kdy vzniká povinnost přiznat daň z přidané hodnoty na výstupu, zůstává den uskutečnění zdanitelného plnění. Takovou osobou může být i správce konkursní podstaty – jako je tomu podle krajského soudu i v případě stěžovatele. U plátců, kteří vedou účetnictví, zůstává nadále možnou i alternativa „dne přijetí platby“.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou, kdy nastává den uskutečnění zdanitelného plnění v případě činnosti správce konkursní podstaty. Podle § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem poskytnutí služby nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou platbu a to tím dnem, který nastane dříve. Den vystavení daňového dokladu v případě správce

konkursní podstaty, který nevede účetnictví (§ 21 odst. 3 zákona o DPH), však nikdy nemůže nastat dříve, než den uskutečnění zdanitelného plnění. Daňový doklad může totiž plátce vystavit nejdříve po dni uskutečnění zdanitelného plnění, což vyplývá z § 26 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého plátce nesmí vystavit daňový doklad při přijetí platby v případě, že mu k tomuto dni nevznikla povinnost přiznat daň. Podle § 21 odst. 3 zákona o DPH vzniká povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nikoliv ke dni přijetí platby. Ke dni přijetí platby tak stěžovateli nevznikla povinnost přiznat daň a k tomuto dni na ni nemohl vystavit daňový doklad. Za den uskutečnění zdanitelného plnění bylo v jeho případě třeba považovat den poskytnutí služby.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, který den je u správce konkursní podstaty dnem poskytnutí služby pro účely zákona o DPH. Za službu se považuje, jak vyplývá z názvu funkce, spravování konkursní podstaty. Konkursní podstata je tvořena majetkem, který patřil dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého nabyl za konkursu (§ 6 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání). Správce konkursní podstaty spravuje majetek úpadce, dokud existuje podstata, tj. v průběhu celého trvání konkursu. Zákon o konkursu a vyrovnání v § 8 odst. 3 stanoví, že vyúčtování odměny a nákladů provede správce v konečné zprávě, a není-li jí, při zrušení konkursu; předtím mu soud může povolit zálohy. Podle § 29 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání správce konečnou zprávu spolu s vyúčtováním své odměny a výdajů předloží soudu po zpeněžení majetku z podstaty. Podle § 29 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání konečnou zprávu a vyúčtování projedná soud při jednání, ke kterému obešle správce, úpadce a konkursní věřitele, kteří podali námítky, a věřitelský výbor, a rozhodne o ní usnesením, které jim doručí a vyvěsí na úřední desce soudu. Podle § 30 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání po právní moci usnesení o schválení konečné zprávy a vyúčtování odměny a výdajů správce předloží správce soudu návrh na rozvrh a upravený seznam přihlášek, v němž uvede, kolik by mělo být pro každou pohledávku vyplaceno. Po přezkoumání věcné správnosti návrhu vydá soud rozvrhové usnesení. Podle § 44 odst. 4 zákona o konkursu a vyrovnání správce ke dni zrušení konkursu uzavře účetní knihy a sestaví účetní závěrku s výjimkou případů, kdy došlo k nucenému vyrovnání. Poté soud zproští správce funkce.

Z § 8 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání jednoznačně vyplývá, že správce svou odměnu a náklady musí vyúčtovat již v konečné zprávě a jen v případě, že konečné zprávy není, při zrušení konkursu. Konkursní soud tak o odměně a hotových výdajích rozhodne buď v usnesení o schválení konečné zprávy, nebo v usnesení o zrušení konkursu. Je to pak tento okamžik, který je z daňového hlediska rozhodný, protože až právní mocí uvedených usnesení vzniká správci definitivně nárok na odměnu a náhradu hotových výdajů. Předtím přijaté peněžní částky jsou jen zálohami a jejich výše nemusí nijak odpovídat výši přiznané odměny a náhradě hotových výdajů. Tyto zálohy nijak nepředurčují výši odměny a náhrady hotových výdajů, které soud nakonec přizná – skutečně přiznaná výše je na výši záloh nezávislá a je stanovena podle zákona o konkursu a vyrovnání a prováděcích předpisů. Teprve usnesením o schválení konečné zprávy resp. usnesením o zrušení konkursu, je výše odměny a náhrady hotových výdajů postavena najisto.

Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že činnost správce konkursní podstaty nekončí právní mocí usnesení o schválení konečné zprávy. Po tomto okamžiku musí správce předložit soudu návrh na rozvrh a upravený seznam přihlášek a posléze uzavřít účetní knihy úpadce a sestavit účetní závěrku. I po právní moci usnesení o schválení konečné zprávy je správce povinen učinit tyto úkony, za ně se mu však již žádná další odměna nepřiznává. Poskytnutím služby ve smyslu zákona o DPH je přitom nepochybně třeba rozumět poskytnutí služby, s níž souvisí platba, která se stává předmětem daně. Další činnost správce daně po vydání

usnesení o schválení konečné zprávy proto již není službou ve smyslu zákona o DPH, nenáleží-li za ni další odměna a náhrada hotových výdajů.

Dnem právní moci usnesení o schválení konečné zprávy (§ 29 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání) je stanovena výše odměny a náhrady hotových výdajů a tento den je třeba považovat za den poskytnutí služby, s níž určení výše odměny a náhrady hotových výdajů souvisí.

Nejvyšší správní soud pak uzavírá, že dnem poskytnutí služby správcem konkursní podstaty se pro účely zákona o DPH rozumí den právní moci usnesení o schválení konečné zprávy a není-li tohoto usnesení, den právní moci usnesení o zrušení konkursu.

Důvodná není ani námitka, podle níž se žalovaný při vyměření daně z přidané hodnoty opíral o metodický pokyn Ministerstva financí. Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu v závěru, že žalovaný svou argumentaci neopřel o metodický pokyn, ale o konkrétní ustanovení zákona o DPH. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že není nezákonné, pokud se správní orgán řídí při výkladu zákona metodickým pokynem za předpokladu, že je tento metodický pokyn v souladu se zákonem a nepřekračuje zákonem vymezené meze možného chování správního orgánu.

Namítl-li stěžovatel, že žalovaný porušil články 1, 4, 11 odst. 1 a 36 odst. 1 Listiny a článek 90 Ústavy, neuvedl přitom konkrétní skutečnosti, ve kterých spatřuje porušení uvedených ustanovení. Nejvyšší správní soud pak porušení základních práv stěžovatele neshledal a ostatně odkazuje na přílehlavé vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti, z něhož je zřejmé, že se žalovaný porušení většiny práv garantovaných citovanými články dopustit ani nemohl.

Námitka, že stěžovatel podal u Finančního úřadu v Olomouci žádost o vydání závazného posouzení ve věci povinnosti správce konkursní podstaty přiznávat a hradit daň z přidané hodnoty, přičemž tato žádost byla dne 22. 11. 2004 zamítnuta s tím, že posouzení nelze vydat, je nepřijatelná, protože ji stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Důvodná není námitka, že žalovaný nebyl oprávněn jednostranně snížit soudem přiznanou odměnu stěžovatele o vyměřenou daň. Skutečnost, že odměna správce konkursní podstaty byla přiznána soudem, nemá žádný vliv na povinnost plátce daně přiznat z této odměny daň z přidané hodnoty, pokud mu to zákon ukládá. Ostatně, podobně by bylo možné argumentovat např. i ve vztahu k dani příjmů.

Stěžovatel uvedl, že za spravedlivé je potřeba považovat zrušení platebních příkazů a snížení daňové povinnosti o odměnu správce konkursní podstaty, případně změnu platebních příkazů a zavázání daňového subjektu k úhradě daně z přidané hodnoty od data, kdy se stal povinným registrovaným plátcem této daně a přijal za toto období odměnu. Starší úprava zákona o konkursu a vyrovnání, která se vztahuje i na stěžovatele, je podle něj v rozporu s evropskými standardy, které garantují stejnou odměnu za stejnou práci, resp. za práci stejné hodnoty, a diskriminovala ty správce konkursní podstaty, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty. Podle této právní úpravy totiž nebyla podle § 8 odst. 3 zákona o konkursu vyrovnání soudem přiznaná odměna a náhrada hotových výdajů u správců, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty, zvyšována o částku odpovídající této dani, jako je tomu podle aktuální právní úpravy.

Námitka není důvodná. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem krajského soudu, že předchozí úprava nepředstavovala nepřijatelnou diskriminaci v odměňování jedné skupiny správců konkursní podstaty ve srovnání s druhými. Zákon o dani z přidané hodnoty využíval

objektivní kritérium (hranice obratu) pro vznik povinnosti zaregistrovat se jako plátce daně z přidané hodnoty. Má-li plátce daně z přidané hodnoty obecně jiné postavení než neplátce této daně, je tato skutečnost přirozeným vyústěním zákonného rozlišování mezi dvěma skupinami, přičemž nelze říci, že plátcí daně z přidané hodnoty jsou obecně diskriminováni ve vztahu k neplátcům. Postavení těchto dvou skupin je, zcela logicky, odlišné – kdyby tomu tak nebylo, postrádalo by zákonné dělení na plátce a neplátce daně z přidané hodnoty smysl. Nelze tak vyjmout z kontextu celé legislativní úpravy daně z přidané hodnoty jednu okolnost - zde povinnost přiznat daň – a učinit z ní srovnávací kritérium a opomenout ostatní rozdíly, které mezi plátcí a neplátcí daně z přidané hodnoty vznikají. Rozhodl-li se zákonodárce novelou zákona o konkursu a vyrovnání fakticky odbřemenit správce konkursní podstaty – plátce daně z přidané hodnoty, při placení této daně tím, že se jeho odměna a náhrada hotových výdajů navyšuje o daň, kterou později musí odvést, neznamená to automaticky, že byla předchozí úprava diskriminační.

K námitkám týkajícím se nesprávně uhrazeného nadměrného odpočtu úpadcům MEKO kožedělné družstvo a SIGMA Lutín, a. s., Nejvyšší správní soud uvádí, že tyto námitky nemají vztah k napadenému rozhodnutí, neboť se týkají samostatných řízení ve věci úpadců SIGMA Lutín, a. s., a MEKO kožedělné družstvo, jejichž výsledek nemůže mít vliv na daňové řízení stěžovatele ani na napadené rozhodnutí krajského soudu.

V závěru doplnění kasační stížnosti navrhl stěžovatel změnu daňových výměrů za období do registrace stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty a za období po registraci jako plátce daně z přidané hodnoty a to tak, že za období do registrace (tj. do 1. 10. 2004) nebude přihlédnuto k příjmům z odměn správce konkursní podstaty ve vztahu k dani z přidané hodnoty a za období po registraci (tj. po 1. 10. 2004) bude vyměřena daň jen z příjmů, které byly správci konkursní podstaty vyplaceny po tomto datu. Tomuto návrhu Nejvyšší správní soud nemůže v řízení o kasační stížnosti ani teoreticky vyhovět, neboť předmětem řízení je přezkum rozsudku krajského soudu a Nejvyšší správní soud nemá možnost měnit rozhodnutí krajského soudu nebo dokonce správního orgánu. Ostatně, k právním otázkám, které jsou rozhodné pro správné vyměření daně stěžovatele, se Nejvyšší správní soud v odůvodnění svého rozsudku vyjádřil.

Nejvyšší správní soud uzavřel, že stížní námitky nejsou důvodné, napadený rozsudek krajského soudu je zákonný, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. října 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu