



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **OSOĤ, a. s.**, se sídlem Slovanská alej 1861/32, Plzeň, zastoupen JUDr. Tomášem Machem, advokátem se sídlem Viktora Huga 377/4, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 1. 2018, č. j. 57 Af 33/2016 - 83,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Tomáše Macha, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 6. 2015, č. j. 1334306/15/2301-51521-401794, Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Plzni (dále také „správce daně“), doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 113 050 Kč a současně jej informoval o jeho zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 22 610 Kč (dále také „dodatečný platební výměr“). Důvodem doměření daně byl nesouhlas správce daně s tím, jak žalobce do dodatečného daňového přiznání za předmětné zdaňovací období promítl skutečnosti plynoucí ze soupisu jím vlastněných nemovitých věcí do konkursní podstaty společnosti Stavební podnik Klatovy a.s., v likvidaci, IČO: 45357323 (dále také „Stavební podnik“ nebo „úpadce“) a jejich následného prodeje v dražbě.

[2] Rozhodnutím ze dne 14. 10. 2016, č. j. 41705/16/5200-11434-701858, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru a tento potvrdil (dále také „rozhodnutí o odvolání“).

II.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí o odvolání žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni (dále také „krajský soud“). Krajský soud rozhodnutí o odvolání zrušil. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 1 Afs 96/2013 - 32, uvedl, že nesouhlasí s názorem orgánů finanční správy, že žalobce měl pohledávku na zaplacení částky 11 322 150 Kč jakožto položku zvyšující výsledek hospodaření zahrnout do své daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2012. Podle soudu tak měl učinit ve zdaňovacím období roku 2011. Zahrnutí pohledávky žalobcem do podrozvahové evidence jako podmíněné bylo totiž podle soudu souladné s pravidly o vedení účetnictví jen do okamžiku, kdy nabyl právní moci rozsudek odvolacího soudu o zamítnutí vylučovací žaloby (tj. 6. 1. 2011), neboť tímto okamžikem se pohledávka stala pohledávkou nepodmíněnou, bylo tak postaveno najisto, že vznikla, proto ji žalobce měl již v roce 2011 vyřadit z podrozvahové evidence, účtovat o ní jako o výnosu a odvést z daného výnosu daň z příjmů právnických osob ve zdaňovacím období 2011. Orgány finanční správy tudíž pochybily, pokud doměřily žalobci daň za zdaňovací období roku 2012, neboť v daném období nedošlo k žádné daňově významné skutečnosti, se kterou by odvod daně mohl být spojen. Podle názoru soudu v této situaci žalovanému nezbyvá než respektovat tvrzení žalobce (byť učiněné na základě nesprávného právního názoru), k němuž žalobce dospěl v dodatečném daňovém přiznání za rok 2012 a vyjít ze skutečnosti, že příjem žalobce z titulu pohledávky činí pouze částku 6 713 010 Kč, když o výši příjmu alespoň v tomto rozsahu není mezi účastníky řízení sporu.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[5] Stěžovatel je názoru, že zdanitelný výnos ve smyslu § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále také „zákon o daních z příjmů“) žalobci vznikl nikoliv dne 6. 1. 2011, jak nesprávně dovodil krajský soud, nýbrž dne 4. 6. 2012, kdy žalobce přestal být vlastníkem předmětných nemovitých věcí. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2009, č. j. 5 Afs 91/2008 - 75, stěžovatel dovozuje, že dopad zahrnutí majetku daňového subjektu do konkursní podstaty třetí osoby by se měl v rámci rozvahových účtů projevit zásadně v okamžiku převodu vlastnických práv. Zahnutím nemovitých věcí do konkursní podstaty Stavebního podniku však nedošlo ke změně vlastnických vztahů k daným nemovitým věcem. Stěžovatel dodává, že pokud má být o vyřazení předmětných nemovitých věcí účtováno až v okamžiku pozbytí vlastnického práva k nim, musí být ve stejném okamžiku do účetnictví zahrnuta rovněž pohledávka a související výnos vzniklý v důsledku zpeněžení majetku ze strany správce konkursní podstaty. Z uvedených důvodů je stěžovatel přesvědčen, že postupoval správně, pokud žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob z celé pohledávky ve výši 11 322 150 Kč ve zdaňovacím období roku 2012. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že orgány finanční správy neměly žalobci z předmětné pohledávky doměřit daň ve zdaňovacím období roku 2012. Je přesvědčen, že pohledávka vznikla již v roce 2007 ke dni účinnosti zápočtu kupní ceny. Řízení o vylučovací žalobě nemělo na vznik pohledávky vliv. Stejně tak je bez významu přechod vlastnického práva prodejem v dražbě. S ohledem na uvedené

pokračování

žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] V projednávané věci je podstatou sporu určení, kdy (v jakém zdaňovacím období) měl žalobce zahrnout do své daňové povinnosti pohledávku na zaplacení částky 11 322 150 Kč vzniklou v souvislosti se sepsáním jím vlastněných nemovitých věcí do konkursní podstaty Stavebního podniku. Orgány finanční správy jsou přesvědčeny, že se tak mělo stát ve zdaňovacím období roku 2012, kdy došlo ke změně vlastníka nemovitých věcí, krajský soud je pak názoru, že tak měl žalobce učinit ve zdaňovacím období roku 2011, kdy došlo k pravomocnému zamítnutí vylučovací žaloby žalobce.

[10] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu a soudního spisu následující relevantní skutečnosti.

[11] Žalobce uzavřel dne 21. 5. 2007 kupní smlouvu, kterou od společnosti Stavební podnik koupil ve smlouvě specifikované nemovité věci, a to za kupní cenu ve výši 11 322 150 Kč. Na základě této kupní smlouvy byly předmětné nemovité věci v katastru nemovitostí převedeny na žalobce, který se stal jejich vlastníkem (vklad vlastnického práva byl proveden dne 14. 6. 2007, s právními účinky ke dni 21. 5. 2007).

[12] Dne 14. 6. 2007 Stavební podnik podal návrh na prohlášení konkursu na svůj majetek podle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „konkursní zákon“). Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 26. 7. 2007, sp. zn. 46 K 34/2007, byl na majetek Stavebního podniku prohlášen konkurs. Konkursní správce úpadce (Stavebního podniku) sepsal do konkursní podstaty mj. i nemovité věci, jejichž vlastníkem byl na základě výše uvedené kupní smlouvy žalobce. Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 6. 9. 2007, sp. zn. 46 K 34/2007, byl žalobce vyzván k podání vylučovací žaloby týkající se předmětných nemovitých věcí z konkursní podstaty, což žalobce učinil, a dne 8. 10. 2007 doručil Krajskému soudu v Brně žalobu proti konkursnímu správci, ve které namítal, že jím vlastněné nemovité věci neměly být sepsány do konkursní podstaty Stavebního podniku.

[13] Příhláškou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 26. 11. 2007 žalobce z důvodu soupisu jeho nemovitých věcí do konkursní podstaty úpadce přihlásil do konkursu Stavebního podniku podmíněnou pohledávku ve výši 11 322 150 Kč (kupní cena nemovitých věcí). Předmětnou pohledávku přihlásil jako podmíněnou tím, zda bude jeho vylučovací žaloba pravomocně zamítnuta. Předmětná pohledávka byla konkursním správcem na prvním přezkumném jednání v plné výši uznána a v důsledku zahrnutí předmětných nemovitých věcí do konkursní podstaty se stala nepodmíněnou.

[14] Rozsudkem ze dne 12. 8. 2009, č. j. 34 Cm 81/2007 - 423, Krajský soud v Brně vylučovací žalobu žalobce zamítl.

[15] K odvolání žalobce byl uvedený rozsudek potvrzen rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 29. 9. 2010, č. j. 6 Cmo 10/2010 - 468. Vrchní soud dospěl k závěru,

že správce konkursní podstaty nepochybil, když předmětné nemovité věci sepsal do konkursní podstaty, neboť kupní smlouva, kterou byly tyto převedeny, je neúčinná ve smyslu § 15 odst. 1 písm. c) konkursního zákona (*Jestliže byl prohlášen konkurs, jsou vůči věřitelům neúčinné právní úkony dlužníka, provedené v posledních šesti měsících před podáním návrhu na prohlášení konkursu anebo po podání tohoto návrhu do prohlášení konkursu, kterými převádí věci, práva a jiné majetkové hodnoty ze svého majetku na jiné osoby bezplatně nebo za nápadně nevyhodných podmínek s výjimkou přiměřeného daru osobám blízkým k obvyklým příležitostem.*).

[16] Dovolání žalobce proti rozsudku odvolacího soudu bylo odmítnuto usnesením Nejvyššího soudu ze dne 29. 2. 2012, č. j. 29 Cdo 1089/2011 - 585.

[17] Dne 4. 6. 2012 došlo z podnětu správce konkursní podstaty k dražbě souboru nemovitých a movitých věcí, v rámci které došlo k vydražení mj. i nemovitých věcí žalobce. Vydražitelem byl J. N. Na základě potvrzení o nabytí vlastnictví dle § 31 zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, ve znění účinném pro rozhodné období ze dne 9. 7. 2012, došlo ke změně zápisu v katastru nemovitostí – vlastníkem vydražených nemovitých věcí přestal být žalobce a stal se jím J. N.

[18] Dne 29. 1. 2014 žalobce správci daně doručil dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, ve kterém mj. nově vykázal částku 6 713 010 Kč jako položku zvyšující výsledek hospodaření a doplnil vysvětlení, že jde o výnos z prodeje dlouhodobého majetku (předmětných nemovitých věcí), realizovaný ve zdaňovacím období 2012, proúčtovaný v roce 2013. Uvedenou částku žalobce vypočetl jako poměnou část výtěžku dražby připadající na předmětné nemovité věci.

[19] Ohledně uvedeného dodatečného daňového přiznání správce daně zahájil nejprve postup k odstranění pochybností, který následně přešel do daňové kontroly. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 26. 6. 2015, č. j. 01322034/15/2301-61562-400608, správce daně mj. uvedl, že výnos získaný z prodeje nemovitých věcí v dražbě nebyl výnosem žalobce, nýbrž byl výnosem úpadce (Stavebního podniku). Vzhledem k tomu, že žalobci nemohly být nemovité věci vráceny, vznikla mu pohledávka v hodnotě těchto nemovitých věcí, tj. v hodnotě 11 322 150 Kč. Tuto pohledávku pak měl žalobce zahrnout do výnosů zdaňovacího období roku 2012, kdy Nejvyšší soud odmítl jeho dovolání. Tímto okamžikem se podmíněná pohledávka přihlášená do konkursu stala nepodmíněnou a žalobce ji měl zahrnout do svých výnosů. Na základě výsledků daňové kontroly proto správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 113 050 Kč a současně jej informoval o jeho zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 22 610 Kč.

[20] Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru bylo zamítnuto rozhodnutím stěžovatele ze dne 14. 10. 2016, č. j. 41705/16/5200-11434-701858. Stěžovatel se ztotožnil se správcem daně v tom, že žalobce měl do svých výnosů roku 2012 zahrnout pohledávku ve výši celé sjednané kupní ceny, tj. v částce 11 322 150 Kč, nikoliv v částce 6 713 010 Kč odvozené od výtěžku dražby. Neztotožnil se již nicméně s tím, že by daná pohledávka, resp. z ní plynoucí výnos vznikla k datu rozhodnutí Nejvyššího soudu o dovolání. Podle názoru žalovaného je totiž vznik výnosu nutno odvíjet od data, kdy žalobce přestal být vlastníkem daných nemovitých věcí, tj. od data jejich prodeje v dražbě (4. 6. 2012). Dopad zahrnutí majetku třetí osoby do konkursní podstaty úpadce by se totiž měl v rámci účetnictví a návazně v rámci daňového přiznání projevit v okamžiku převodu vlastnických práv. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2009, č. j. 5 Afs 91/2008 - 75.

[21] Rozhodnutí stěžovatele o odvolání bylo následně zrušeno k žalobě žalobce krajským soudem. Krajský soud dospěl k závěru, že ke zdanění výnosu vzniklého z důvodu zahrnutí

pokračování

nemovitých věcí do konkursní podstaty nemělo dojít ve zdaňovacím období roku 2012, nýbrž ve zdaňovacím období roku 2011, kdy bylo rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci pravomocně rozhodnuto o tom, že nemovité věci patří do konkursní podstaty Stavebního podniku. Stěžovatel proti uvedenému rozsudku podal kasační stížnost, ve které setrval na názoru, že výnos vznikl ve zdaňovacím období roku 2012, kdy žalobce přišel o vlastnické právo k předmětným nemovitým věcem.

[22] Nejvyššímu správnímu soudu tudíž připadlo posoudit, v jakém okamžiku žalobce měl do výnosů tvořících základ daně z příjmů zahrnout pohledávku vzniklou na základě soupisu nemovitých věcí vlastněných žalobcem do konkursní podstaty jiné osoby (Stavebního podniku) a jejich následného prodeje.

[23] Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů: *Základem daně je 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, upravený podle následujících odstavců.*

[24] Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu. Tímto předpisem je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o účetnictví“).

[25] Podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví: *Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjišťily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.*

[26] Podle § 36 odst. 1 zákona o účetnictví: *Pro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek ministerstvo vydává České účetní standardy (dále jen „standardy“). Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování.*

[27] Podle Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (tj. standardů pro podnikatele):

2.4.2. *Účetní zápisy se provádějí ke dni uskutečnění účetního případu.*

2.4.3. *Okamžikem uskutečnění účetního případu je den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, splnění peněžitého dluhu, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy a závdavku, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a ke dalším skutečnostem vyplývajícím ze zákona, vyhlášky, Českých účetních standardů pro podnikatele a ze zvláštních právních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly, popřípadě účetní jednotka má k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující.*

[28] Z výše uvedeného je tudíž zřejmé, že žalobce měl o výnosu odvozeném od soupisu jeho nemovitých věcí do konkursní podstaty Stavebního podniku a jejich prodeje účtovat a tento měl zdanit ke dni uskutečnění účetního případu, a to v rámci zdaňovacího období, s nímž tento účetní případ časově a věcně souvisí. Nerozhodné pak je, kdy a zda budou za daný účetní případ přijaty či vydány peněžní prostředky (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79, ze dne 18. 12. 2008, č. j. 2 Afs 101/2008 - 143, ze dne 9. 11. 2011, č. j. 1 Afs 67/2011 - 238, či ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 18/2009 - 110). V prvně odkazovaném rozsudku např. zdejší soud uvedl, že z právní úpravy vyplývá, „že jednou ze zásadních zásad účetnictví je účtování o nákladech a výnosech v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisí,

a to bez ohledu na skutečnost, kdy došlo k platbě, resp. pohybu souvisejících peněžních prostředků (tzv. akruální princip). Ten znamená, že důsledky transakcí, či jiných ekonomických událostí jsou uznány v době, kdy nastaly a nikoliv v okamžiku, kdy jsou za ně přijaty či vydány peníze (nebo jejich ekvivalent). K zaiúčtování pak dochází za období, k němuž se tyto transakce vztahují. Cílem je vykázat v relevantním období všechna aktiva, pasiva, náklady a výnosy, které v daném období vznikly, i když ještě nebyl uskutečněn odpovídající pohyb peněžních prostředků. Akruální princip zásadním způsobem determinuje zjišťování hospodářského výsledku a vyjadřuje jednu ze zásad účetnictví - nezávislost účetních období.“

[29] Při určení zdaňovacího období, se kterým zkoumaný výnos věcně a časově souvisí, nutno (ve shodě s orgány finanční správy a krajským soudem) zohlednit, že předmětný výnos vychází z pohledávky žalobce z titulu „vrácení“ kupní ceny nemovitých věcí, o které přišel jejich sepsáním a následným prodejem v rámci konkursu Stavebního podniku. K sepsání předmětných nemovitých věcí správce konkursní podstaty přistoupil, neboť byl přesvědčen, že kupní smlouva, kterou žalobce nemovité věci nabyt, byla vůči konkursním věřitelům neúčinným právním úkonem podle § 15 odst. 1 písm. c) konkursního zákona. Závěr konkursního správce byl následně potvrzen civilními soudy, které zamítly žalobcovu vylučovací žalobu. Pro věc je pak dále zásadní, že žalobce si do konkursního řízení vedeného se Stavebním podnikem přihlásil podmíněnou pohledávku ve výši 11 322 150 Kč, a to právě z titulu soupisu jeho nemovitých věcí do konkursní podstaty a uvedl, že tato je podmíněna jeho případným neúspěchem v řízení o vylučovací žalobě. Konkursní správce uvedenou pohledávku plně uznal a v rámci daňového řízení uvedl, že tato se z důvodu konečného zahrnutí nemovitých věcí do konkursní podstaty stala nepodmíněnou (viz podání zaevidované správcem daně dne 2. 7. 2014, č. j. 1361198/14).

[30] Podle § 15 odst. 1 písm. c) konkursního zákona: *Jestliže byl prohlášen konkurs, jsou vůči věřitelům neúčinné právní úkony dlužníka, provedené v posledních šesti měsících před podáním návrhu na prohlášení konkursu anebo po podání tohoto návrhu do prohlášení konkursu, kterými převádí věci, práva a jiné majetkové hodnoty ze svého majetku na jiné osoby bezplatně nebo za nápadně nevýhodných podmínek s výjimkou přiměřeného daru osobám blízkým k obvyklým příležitostem.*

[31] Podle § 18 konkursního zákona: (1) *Soupis podstaty (dále jen "soupis") provede správce podle pokynů soudu za použití seznamu předloženého úpadcem a za součinnosti věřitelského výboru.*

(2) *Soupis je listinou, která správce opravňuje ke zpeněžení sepsaného majetku. Do soupisu se zapisují i věci, práva nebo jiné majetkové hodnoty, které nenáleží úpadci (§ 6 odst. 3), ale mají být zpeněženy; jejich zapsání do soupisu je správce povinen oznámit jejich vlastníku nebo jiné osobě, která s nimi nakládá, a jde-li o nemovitosti, i příslušnému katastrálnímu úřadu.*

(3) *Jakmile je věc, právo nebo jiná majetková hodnota zapsána do soupisu, může s ní nakládat pouze správce nebo osoba, již k tomu dal správce souhlas.*

[32] Podle § 19 konkursního zákona: (1) *Jsou-li pochybnosti, zda věc, právo nebo jiná majetková hodnota náleží do podstaty, zapíše se do soupisu podstaty s poznámkou o nárocích uplatněných jinými osobami anebo s poznámkou o jiných důvodech, které zpochybňují zařazení věci, práva nebo jiné majetkové hodnoty do soupisu.*

(2) *Soud uloží tomu, kdo uplatňuje, že věc, právo nebo jiná majetková hodnota neměla být do soupisu zařazena, aby ve lhůtě určené soudem podal žalobu proti správci. V případě, že žaloba není včas podána, má se za to, že věc, právo nebo jiná majetková hodnota je do soupisu pojata oprávněně.*

(3) *Do uplynutí lhůty k podání žaloby a po dobu do pravomocného skončení řízení o žalobě nesmí správce věc, právo nebo jinou majetkovou hodnotu zpeněžit ani s ní jinak nakládat, ledaže tím odvrací brozící škodu na majetku, který je předmětem žaloby.*

pokračování

[33] Podle § 20 konkursního zákona: (1) *Konkursní věřitelé přihlásí své pohledávky, a to ve lhůtě stanovené v usnesení o prohlášení konkursu, i když se o nich vede soudní řízení nebo se provádí výkon rozhodnutí. Současně uvedou, zda uplatňují oddělené uspokojení (§ 28), jakož i jiné důvody pro přednostní pořadí při rozvrhu. [...]*

(4) *Přihlásit lze i pohledávku vázanou na podmínku.*

[34] Aplikací právní úpravy na nyní posuzovanou (do vysoké míry specifickou) věc nutno dospět ve shodě s krajským soudem k závěru, že rozhodným okamžikem pro vznik zdanitelného výnosu bylo pravomocné rozhodnutí civilních soudů o tom, že nemovité věci žalobce náležejí do konkursní podstaty Stavebního podniku a jako takové budou prodány a výtěžek z jejich prodeje bude sloužit k uspokojení konkursních věřitelů. Okamžikem pravomocného skončení řízení o vylučovací žalobě totiž konkursní správce získal plné právo nakládat dále s nemovitými věcmi žalobce a tyto také mohl od tohoto okamžiku zpeněžit (viz § 19 odst. 3 konkursního zákona). V tuto chvíli se pohledávka žalobce přihlášená do konkursního řízení se Stavebním podnikem (plně uznaná konkursním správcem) stala nepodmíněnou. Žalobce v daný okamžik nabyl veškerá zákonná práva plynoucí z postavení konkursního věřitele úpadce a vzniklo mu tak mj. právě i právo na uhrazení jeho pohledávky výtěžkem konkursu. O rozhodné povaze pravomocného zamítnutí vylučovací žaloby svědčí i to, že pokud by této naopak bylo civilními soudy vyhověno, pohledávka by žalobci vůbec nevznikla (nemovité věci by byly vyňaty z konkursní podstaty a žalobce by nadále byl jejich vlastníkem se všemi s tím spojenými dispozičními oprávněními).

[35] Na podporu právě uvedeného lze odkázat i na rozsudek ze dne 29. 8. 2008, č. j. 8 Afs 33/2007 - 47, ve kterém se Nejvyšší správní soud mj. zabýval dopady sepsání nemovitých věcí do konkursní podstaty jiné osoby. Uvedl přitom následující: „*Sepsím majetku třetích osob do konkursní podstaty přešlo právo nakládat s tímto majetkem na správce konkursní podstaty [srov. § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání]. Pojem nakládání s majetkem ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání vykládá praxe široce (srov. rozsudek č. 27/2003 Sb. NS) [...]. Takto široký výklad byl akceptován i Ústavním soudem, podle kterého má právo požívat plody (tedy i inkasovat nájemné) správce konkursní podstaty, který sepsal předmětnou věc do soupisu konkursní podstaty bez ohledu na to, kdo je jejím skutečným vlastníkem (usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 6. 2007, sp. zn. II. ÚS 659/04 a ze dne 1. 11. 2007, sp. zn. II. ÚS 2475/07 [...]). V nyní posuzovaném případě nebyl sice vlastník nemovitostí úpadcem, ale jeho nemovitosti byly zapsány do konkursní podstaty a z hlediska nakládání s nimi, ani z hlediska práv souvisejících s nakládáním s nimi, nebylo rozdílu oproti stavu, kdyby se jednalo o nemovitosti úpadce.“ Konkursní zákon podle uvedeného rozsudku „*vychází z premisy, že zahrnutím majetku úpadce do konkursní podstaty je to správce konkursní podstaty, kdo fakticky získává kontrolu nad tímto majetkem, a má proto s výjimkou holého vlastnictví veškerá práva a povinnosti, která s tímto majetkem souvisí.*“*

[36] V rozsudku ze dne 27. 4. 2017, č. j. 9 Afs 190/2016 - 53, pak obdobě zdejší soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího soudu uvedl: » *Soupis podstaty je integrální součástí postupu dle zákona o konkursu a vyrovnání. Jak uvedl Nejvyšší soud ve stanovisku občanskoprávního a obchodního kolegia ze dne 17. 6. 1998, Cjpn 19/98, uveřejněném pod č. 52/1998 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek: „Provedení soupisu majetku patřícího do konkursní podstaty patří k jednomu ze základních úkolů správce konkursní podstaty. Soupis podstaty tvoří právní podklad pro zpeněžení majetku patřícího do podstaty; zpeněžen může být jen ten majetek, který byl sepsán, a správce je povinen zpeněžit veškerý sepsaný majetek, ledaže by byl ze soupisu zákonem stanoveným způsobem vyloučen. Soupis majetku podstaty rovněž představuje titul, kterým správce konkursní podstaty dokládá (např. v řízení o zápisu vkladu vlastnického práva k nemovitostem do katastru nemovitostí), že je oprávněn se sepsaným majetkem při jeho zpeněžení nakládat.“*

[37] Samotný okamžik prodeje nemovitých věcí v dražbě (resp. okamžik pozbytí vlastnického práva ze strany žalobce) přitom představuje přímý důsledek předchozího soupisu nemovitých věcí a ve své podstatě i konečné potvrzení existence předmětné pohledávky (výnosu), nikoliv však okamžik, ve kterém by pohledávka (resp. z ní plynoucí výnos) poprvé vznikla, jak tvrdí stěžovatel. Takový závěr neplyne ani ze stěžovatelem odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2009, č. j. 5 Afs 91/2008 - 75. V uvedeném rozhodnutí se zdejší soud zabýval vlivem soupisu nemovitých věcí do konkursní podstaty třetí osoby nikoliv pro účely určení data vzniku souvisejícího výnosu, nýbrž pro účely možnosti uplatnění zůstatkové ceny těchto nemovitých věcí do nákladů z důvodu jejich prodeje dle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. Dospěl přitom k závěru, že pouhý soupis nevede k pozbytí vlastnického práva, protože nebylo možné sepsané nemovité věci vyřadit z obchodního majetku již k okamžiku jejich sepsání do konkursní podstaty. Uvedený závěr nicméně nelze bez dalšího vykládat tak, jak činí stěžovatel, a dovozovat, že výnos vzniklý z důvodu sepsání nemovitých věcí do konkursní podstaty třetí osoby musí vždy vzniknout v okamžiku vyřazení nemovitých věcí z obchodního majetku (tj. v okamžiku nákladového zohlednění prodeje nemovitých věcí). Taková souvztažnost ze zákona ani z předmětného rozhodnutí zdejšího soudu neplyne. Přisvědčit nicméně nelze ani tvrzení žalobce (obsaženému ve vyjádření ke kasační stížnosti), že by předmětný výnos měl vzniknout již ke dni účinnosti zápočtu kupní ceny (v roce 2007). Započtení pohledávek žalobce za Stavebním podnikem (kterým byla uhrazena část kupní ceny převáděných nemovitých věcí) nevytvořilo na straně žalobce žádnou pohledávku a z ní plynoucí výnos, naopak jím došlo k (částečnému) zániku pohledávky Stavebního podniku za žalobcem.

[38] Na základě výše uvedeného tudíž Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu v tom, že žalobce měl za nastalých skutkových okolností zahrnout předmětný výnos do daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2011. Tento totiž vznikl dne 6. 11. 2011, kdy nabyl právní moci rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 29. 9. 2010, sp. zn. 6 Cmo 10/2010 - 468, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce, a byl potvrzen rozsudek Krajského soudu v Brně, ze dne 12. 8. 2009, č. j. 34 Cm 81/2007 - 423, kterým byla zamítnuta jeho vylučovací žaloba. Nutno přitom dodat, že ani stěžovatel, ani žalobce datum právní moci předmětného rozhodnutí Vrchního soudu v Olomouci uvedené v rozsudku krajského soudu nerozporuje.

[39] Krajský soud proto postupoval správně, pokud zrušil rozhodnutí stěžovatele, kterým byl předmětný výnos zařazen do zdaňovacího období roku 2012.

[40] Pro úplnost nicméně nutno dodat, že Nejvyšší správní soud neaproboval závěr krajského soudu, že v dalším řízení stěžovateli nezbývá než respektovat tvrzení žalobce, k němuž žalobce dospěl v dodatečném daňovém přiznání za rok 2012, a vyjít ze skutečnosti, že příjem žalobce z titulu pohledávky činí pouze částku 6 713 010 Kč, když o výši příjmu alespoň v tomto rozsahu není mezi účastníky řízení sporu. Uvedený závěr nutno korigovat zaprvé v tom, že není pravdou, že by o daném výnosu nemělo být mezi účastníky řízení sporu. Orgány finanční správy totiž ohledně dané částky tvrzené žalobcem uvedly, že tato není výnosem žalobce, nýbrž výnosem Stavebního podniku. Zadruhé pak nelze pominout, že pokud krajský soud uvedl, že předmětný výnos by měl být zdaněn ve zdaňovacím období roku 2011, nemohl pak současně konstatovat, že tento by měl být ve výši 6 713 010 Kč zdaněn i ve zdaňovacím období roku 2012. Uvedená korekce názoru krajského soudu nemůže nicméně ničeho změnit na správnosti jeho nosného závěru, se kterým se Nejvyšší správní soud ztotožnil (viz výše).

[41] Z uvedených důvodů neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

pokračování

[42] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[43] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalobci Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení, a to za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč [vyjádření ke kasační stížnosti – § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v návaznosti na § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], k čemuž připočetl 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože je zástupce žalobce plátcem DPH, zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, tj. o 714 Kč (sazba daně 21 %). Celková částka náhrady nákladů řízení proto činí 4 114 Kč. Stěžovatel je povinen uhradit žalobci uvedenou částku ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 6. února 2019

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu