



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň JUDr. Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **P. K.**, zastoupené Ing. Tomášem Goláněm, daňovým poradcem, se sídlem Vsetín, Smetanova 973, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutím správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 12. 2005, č. j. 3492/05/FŘ 110-0107, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku ve výši 28.220,- Kč k rukám Ing. Tomáše Goláně, daňového poradce se sídlem Vsetín, Smetanova 973, do 30-ti dnů o právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobkyně se žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 9. 2. 2006, ve znění následných doplnění, domáhala vydání rozsudku, kterým by soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 2. 12. 2005, č. j. 3492/05/ŘŘ 110-0107, a jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 3. 2005, č. j. 59066/05/303917/6388, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2002, z důvodu nezákonnosti, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení. Rozhodnutím žalovaného bylo změněno rozhodnutí správce daně o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 670.944,- Kč tak, že dodatečně byla vyměřena daň ve výši 653.280,- Kč.

[2] V žalobě uplatnila celkem čtyři žalobní námitky; tři námitky procesněprávního charakteru a jednu námitku hmotněprávního charakteru.

[3] V úvodní procesněprávní žalobní námitce uvedla, že dle jejího názoru správce daně postupoval v rozporu se základní zásadou daňového řízení, když s ní řádně nezahájil daňové řízení či jí řádným způsobem nesdělil, jaké vlastně vede daňové řízení, v jehož průběhu byla daňová kontrola vedena. V rozporu s ustanovením § 12 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) byl o zahájení kontroly sepsán protokol ze dne 9. 8. 2004, č. j. 181160/04/303931/5349, z něhož není patrné, se kterým daňovým subjektem byla kontrola zahájena. Tímto aktem nebyly splněny podmínky pro bezvadné zahájení úkonu ve smyslu ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

[4] V druhé procesněprávní žalobní námitce poukázala na skutečnost, že se finanční ředitelství nevypořádalo s odvolacími důvody uvedenými v odvolání. V odvolání žalobkyně v části „Preamble“ ve větě první namítla pochybnost o tom, že jí není jasné, co že s ní správce daně vlastně činí, co že to daňová kontrola je.

[5] Ve třetí procesněprávní žalobní námitce zdůraznila nezákonný postup správce daně při zajišťování důkazů, kdy si správce daně opatřil důkazní prostředky bez součinnosti s žalobkyní. Šlo o místní šetření provedené u společnosti DaR IMMO s.r.o., které není podloženo řádným protokolem o ústním jednání, byť bylo s tímto subjektem ústně jednáno.

[6] Ve čtvrté hmotněprávní žalobní námitce žalobkyně namítla, že v případě zdanění příjmů z prodeje vydražených nemovitostí, které deklarovala v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2002 v části ostatních příjmů dle ustanovení § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních příjmů“) uvedla veškeré příjmy a k nim vázající se výdaje. Příjmy nebyly rozlišeny na příjmy zdanitelné či osvobozené od daně, či příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů. Vzhledem k tomu, že šlo o jeden druh příjmů a celý balík byl výsledkem dražby majetku, které vlastnily různé osoby s různým dluhem vůči žalobkyni, byla využita

metoda zdanění, která není sice v aplikaci daně z příjmů běžná, ale zákon o daních z příjmů ji připouští. Na tento fakt žalobkyně poukazovala již v průběhu daňové kontroly, ale i v odvolání. Samotný výpočet zdanitelných příjmů a určení odpovídajících výdajů, které je možno k těmto zdanitelným příjmům přiřadit, bylo velmi složitě kombinované a v konečném důsledku nepřehledné. Příjmy žalobkyně z vydražených nemovitostí totiž plynuly nejen z úhrady dluhů, půjček, tedy příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů, ale také z postoupení pohledávek, apod., tedy z příjmů, které předmětem daně z příjmů jsou. Výpočet zdanitelných příjmů a přiřazení odpovídajících výdajů činil problém i samotnému správci daně, ale i finančnímu ředitelství. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve znění platném pro rok 2002 připouštělo uplatnit výdaje k příjmům, které jinak nejsou výdaji daňovými. Žalobkyně má za to, že správce daně nesprávně aplikoval pro určení základu daně zákon č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách (dále jen „zákon o veřejných dražbách“), přitom měl přednostně aplikovat zákon o daních z příjmů ve znění platném pro rok 2002. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly deklarovala správci daně rovněž fakt, že dlužné částky byly zcela vyrovnány. Uzavřela, že podle ustanovení § 31 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků není třeba prokazovat skutečnosti obecně známé nebo známé správci daně z jeho činnosti, jakož i právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České a Slovenské Federativní Republiky a ve Sbírce zákonů České republiky. Proto nebylo ani nutné poukazovat na ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[7] Finanční ředitelství v písemném vyjádření k žalobě zdůraznilo, že žalobu nepovažuje za důvodnou a navrholo, aby byla soudem zamítnuta.

[8] K úvodní procesněprávní žalobní námitce zdůraznilo, že daňová kontrola byla zahájena dne 9. 8. 2004 protokolem o ústním jednání č. j. 181160/04/303931/5349. Hlavním předmětem jednání bylo: Zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2002 ... provedené dle ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků ... za účelem prověření daňového základu a jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, a to se všemi důsledky plynoucími z tohoto úkonu (§ 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Žalobkyně ani nevyužila možnosti podání námítky podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků proti postupu pracovníka správce daně.

[9] K druhé procesněprávní žalobní námitce uvedlo, že žalobkyní namítané porušení ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků odmítá, s to s odkazem na text odvolání a odůvodnění rozhodnutí o odvolání.

[10] V rámci stanoviska ke třetí procesněprávní žalobní námitce finanční ředitelství s odkazem na úpravu ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků a předložený spisový materiál, nesouhlasilo s tvrzením žalobkyně, že správce daně si opatřil důkazní prostředky v rozporu se zákonem. Při provádění místního šetření si pracovník správce daně vyžádal kopie účetních písemností v souladu s ustanovením § 15 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. O místním šetření byl podle povahy šetření (kdy neprobíhalo ústní jednání) sepsán pracovníkem správcem daně v souladu

s ustanovením § 15 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků úřední záznam č. j. 187205/04/303931/3805.

[11] Ve vztahu ke čtvrté hmotněprávní žalobní námitce finanční ředitelství odkázalo na odůvodnění svého rozhodnutí na straně 2 až 4 a dále na straně 6 až 8, v němž se podrobně vyjádřilo k otázce částek zahrnutých žalobkyní do ostatních příjmů a do výdajů vztahujících se k těmto příjmům, včetně žalobkyní předložených a správcem daně získaných důkazních prostředků a jejich hodnocení.

[11] V pořadí prvním rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2007, č. j. 31Ca 25/2006 – 67, byla žaloba zamítnuta (výrok I.) a žádnému z účastníků nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení (výrok II.). V odůvodnění tohoto rozhodnutí krajský soud zdůraznil, že v pořadí první až třetí procesněprávní námitky žalobkyně neshledal důvodnými. Ani v pořadí čtvrtou hmotněprávní námitku neshledal s odkazem např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 22/2007 – 50, dostupný na www.nssoud.cz, za opodstatněnou, neboť tuto námitku žalobkyně neuplatnila v odvolání, proto ji nebylo možno podrobit přezkumu, neboť ani finanční ředitelství ji nemohlo přezkoumat.

[12] O v pořadí první kasační stížnosti žalobkyně rozhodl Nejvyšší správní soud v pořadí prvním rozsudkem ze dne 3. 12. 2008, č. j. 7 Afs 31/2008 – 90, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2007, č. j. 31 Ca 25/2006 – 67, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl v uvedeném rozsudku k závěru, že v pořadí první až třetí procesněprávní námitky žalobkyně, byly krajským soudem vypořádány souladně se zákonem, když byly jako nedůvodné zamítnuty. Ovšem krajský soud pochybil, pokud se nevypořádal v pořadí se čtvrtou hmotněprávní námitkou žalobkyně. Nejvyšší správní soud proto krajskému soudu závazně uložil, aby se v dalším řízení zabýval tím, zda žalobkyně měla postupovat podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, a pokud ne, zda při rozlišení na příjmy daňové a nedaňové je třeba přihlídnout k dohodám o narovnání či je třeba posuzovat ostatní příjmy podle ustanovení § 60 zákona o veřejných dražbách.

[13] V pořadí druhým rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2009, č. j. 31Ca /2006 – 126, byla žaloba zamítnuta (výrok I.) a žádnému z účastníků nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení (výrok II.). V odůvodnění tohoto rozhodnutí krajský soud opakovaně nepřisvědčil v pořadí první a třetí procesněprávní žalobní námitce, podrobně zopakoval své již vyslovené závěry o jejich nedůvodnosti, jež byly navíc stvrzeny v odůvodnění v pořadí prvním zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu jako zákonné. Ohledně v pořadí čtvrté hmotněprávní žalobní námitky dospěl k závěru, že je rovněž nedůvodná, neboť že aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů není v dané věci případná. Ze systematiky zákona o daních z příjmů zřetelně vyplývá dělení příjmů na příjmy, které předmětem daně jsou a které nejsou. Ze spisového materiálu byl správce daně schopen správným způsobem identifikovat výdaje a příjmy, které k jednotlivým výdajům přináležely. Správce daně tak nepochybil, pokud vyloučil příjmy, které nejsou předmětem daně, a k nim se vážící výdaje ze zdanění a správně použil k rozlišení příjmů stěžovatelky

právní předpis, na jehož základě tyto příjmy stěžovatelka dosáhla, tedy zákon o veřejných dražbách.

[14] O v pořadí druhé kasační stížnosti žalobkyně rozhodl Nejvyšší správní soud v pořadí druhým rozsudkem ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2009, č. j. 31 Ca 25/2006 – 126, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl v uvedeném rozsudku k závěru, že kasační stížnost byla podána v zákonné lhůtě a žalobkyní formulované stížní námitky vztahující se ke čtvrtému hmotněprávnímu žalobnímu bodu jsou důvodné. V odůvodnění tohoto zrušujícího rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil: *„Nejvyšší správní soud se proto zabýval otázkou, zda takto formulované stížní námitky jsou přípustné. Skutečnost, že teprve v rámci přípravy kasační stížnosti si stěžovatel uvědomí, že proti žalobou napadenému správnímu rozhodnutí mohl uplatňovat i jiné než v žalobě či jindy v řízení před krajským soudem uplatněné námitky, není důvodem pro to, aby takové stížní námitky byly přípustné, vztahují-li se skutkově k době před podáním žaloby či jejím včasným rozšířením a stěžovatel o nich věděl či měl a mohl vědět nebo mají-li po právní stránce takovou povahu, že mohly být namítány již v žalobě. Výjimkou jsou zejména právní argumenty reflektující zásadní a překvapivé judikatorní obraty. K tomuto pojmu a podmínkám, za nichž lze určitý obrat v judikatuře považovat za zásadní a překvapivý, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2007, č. j. 2 As 94/2006 - 51, publ. pod č. 1424/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. Stěžovatelkou v kasační stížnosti uplatněná právní argumentace je jistě ucelenější, než jakou uplatňovala v dřívějších řízeních před správcí daně a krajským soudem, avšak z jejího obsahu není patrné, že by byla založena na reflexi nějakého judikatorního obratu. Sama o sobě by tedy stěžovatelkou uplatněná argumentace podmínky přípustnosti stížní námitky nesplňovala. Nejvyšší správní soud ji však je povinen vzít v úvahu, neboť se jedná ve své podstatě o argumentaci namítající absolutní neplatnost soukromoprávních úkonů, jež byly podkladem veřejnoprávního rozhodnutí o vyměření daně, a tato otázka je jednou z těch, které jsou správní soudy všech instancí povinny posuzovat z úřední povinnosti (viz judikaturu Ústavního soudu zejména k prekluzi; nejnověji např. nález ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, <http://nalus.usoud.cz>, obsahující odkazy i na starší judikaturu k těmto otázkám, zejména na nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž zmínku o povinnosti ex offio přihlížet k absolutní neplatnosti výslovně zmiňuje bod 25.). Jakkoli tedy lze z hlediska rychlosti a efektivity řízení stěžovatelce vytýkat, že uvedené argumenty uplatnila až v řízení o kasační stížnosti, je třeba zároveň s ohledem na citovanou judikaturu Ústavního soudu konstatovat, že k případné neplatnosti úkonů, jež měly být základem sporné daňové povinnosti, byly všechny orgány veřejné moci povinny přihlídnout z úřední povinnosti a že tedy tato otázka může být učiněna předmětem řízení v kterékoli jeho fázi, a to ať již na základě námítky účastníka nebo na základě jakýchkoli jiných skutečností, jež se dostanou do sféry příslušného orgánu a z nichž vyplývá, že by pro posouzení otázky platnosti rozhodného právního úkonu mohly být relevantní. Otázkou platnosti smluv o postoupení pohledávek, jakož i existence těchto pohledávek a zástavních práv je zajišťujících se v dosavadních řízeních žádný orgán nezabýval. Přitom již z tvrzení stěžovatelky v kasační stížnosti je zřejmé, aniž by bylo k tomu třeba provádět důkazy,*

že jí uváděné důvody neplatnosti mohou skutečně být dány, např. důvod spočívající v neurčitosti postupní smlouvy, a že tedy její argumentace není natolik zjevně absurdní nebo nepřipadná, aby mohla být Nejvyšším správním soudem shledána bez skutkového zkoumání nedůvodnou. Tato skutečnost je důvodem pro to, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, zda je v daném případě na místě zabývat se platností soukromoprávních úkonů, jež měly být podkladem pro stanovení daňové povinnosti. Vzhledem ke zcela nedostatečným skutkovým zjištěním vztahujícím se k těmto otázkám bude třeba, aby krajský soud rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.“

[15] Žaloba je tedy důvodná a tímto ve věci vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu je krajský soud při dalším v pořadí již třetím projednání věci ve smyslu ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s. plně vázán.

[16] Úvodní procesněprávní žalobní námitku opakovaně krajský soud neshledal důvodnou. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 8. 2008, č. j. 7 Afs 31/2008 – 90, protokol o zahájení daňové kontroly byl sepsán v souladu s ustanovením § 12 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a je z něj zřejmé, s kterým subjektem byla daňová kontrola zahájena. V předmětném protokolu byla žalobkyně označena jako "Daňový subjekt: P. K". Z uvedeného protokolu je zcela evidentní, kdo je kontrolovaný subjekt, že jím není obchodní společnost, ale žalobkyně. Navíc žalobkyně podle tohoto protokolu odpovídala v pozici daňového subjektu a jako daňový subjekt protokol i podepsala s tím, že k němu neměla žádné námitky. Protokol splňuje náležitosti ve smyslu ustanovení § 12 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť je z něj patrné, kdo, kde a kdy daňové řízení prováděl, které osoby se zúčastnily, jaký byl předmět jednání, jaký byl jeho průběh a vyjádření daňového subjektu včetně jeho podpisu. Nelze se proto ztotožnit s názorem žalobkyně, že označení daňového subjektu bylo zaměnitelné z toho důvodu, že je i jednatelkou obchodní společnosti.

[17] Rovněž v pořadí druhou procesněprávní žalobní námitku opakovaně krajský soud neshledal důvodnou. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 8. 2008, č. j. 7 Afs 31/2008 – 90, žalobkyně v odvolání včetně jeho doplnění namítala, že z protokolu o zahájení daňové kontroly není patrné, se kterým daňovým subjektem bylo daňové řízení zahájeno, dále brojila proti zvýšení základu daně správcem daně o zůstatkovou cenu stánku, uváděla, že do zdanitelných příjmů zahrnula veškeré příjmy a do výdajů veškeré výdaje, které s těmito příjmy měla, konstatovala, že ve zprávě o daňové kontrole ve věci příjmů a výdajů podle § 10 zákona o daních z příjmů je uveden nepřehledný výčet zjištění a závěrů, tudíž je důkazní prostředek, který je podkladem pro vyměření daně, nepřezkoumatelný a konečně namítala, že správce daně nepostupoval při zjišťování důkazů v souladu s § 2 odst. 1 a § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, když si zajistil fotokopie u firmy DaR IMMO, s. r. o. Podle názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem finanční ředitelství v rozhodnutí reagovalo na všechny uvedené námitky. Námitce týkající se zvýšení základu daně o zůstatkovou cenu stánku finanční ředitelství odvolání vyhovělo. Dále k námitce nedostatku náležitostí protokolu o zahájení řízení konstatovalo, že daňový subjekt byl v protokolu jednoznačně identifikován. Pokud se

jedná o porušení citovaných ustanovení, správce daně si podle finančního ředitelství v rámci místního šetření zajistil listinné důkazy a jelikož nevedl žádné ústní jednání, pořídil z místního šetření úřední záznam. Finanční ředitelství se vyjádřilo i k námitce nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole a rovněž uvedlo, jakým způsobem bylo postupováno při stanovení základu daně a jak byly rozčleněny jednotlivé příjmy žalobkyně. V této souvislosti lze poukázat na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, zveřejněný ve Sb. NSS pod č. 133/2004, dostupný na www.nssoud.cz, v němž byl vysloven právní názor, že: *"Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí."* Pokud se jedná o bod odvolání nazvaný "Preamble", i Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem krajského soudu, že neobsahuje žádné konkrétní námitky žalobkyně vůči postupu správce daně, ke kterým by se finanční ředitelství mohlo vyjadřovat. Proto uplatněná námitka nebyla opakovaně shledána důvodnou.

[18] Ani v pořadí třetí procesněprávní žalobní námitku opakovaně krajský soud neshledal důvodnou. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 8. 2008, č. j. 7 Afs 31/2008 – 90, k námitce procesního pochybení správce daně, který si opatřil důkaz nezákonným postupem při místním šetření bez přítomnosti žalobkyně, krajský soud souladně s Nejvyšším správním soudem odkazuje na ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, podle kterého má daňový subjekt právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Podle úředního záznamu z místního šetření ze dne 20. 8. 2004 však správce daně nevedl ústní jednání se svědky či znalcem, nýbrž si pouze pořídil kopie potřebných listin. Podle ustanovení § 15 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků sepíše pracovník správce daně o místním šetření podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. V této souvislosti lze připomenout, že Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 23. 12. 2005, č. j. 4 Afs 32/2004 – 94, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil názor, že: *"Samotné předání důkazních prostředků nemůže být bez dalšího považováno za ústní jednání, o kterém by musel správce daně povinně sepsat protokol"*. S ohledem na průběh místního šetření v daném případě proto postačovalo, že správce daně o něm sepsal pouze úřední záznam. Nesepsání protokolu o ústním jednání tak nemělo za následek, že by důkazní prostředky byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Ani postup správce daně, který si sám opatřil důkazní prostředky při místním šetření, neměl vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci, neboť obrana žalobkyně tím nebyla znemožněna či ztížena. Žalobkyně byla s těmito důkazními prostředky seznámena, neboť si při nahlížení do spisu dne 20. 12. 2004 nechala vyhotovit opis úředního záznamu o místním šetření. Navíc žalobkyně měla tyto důkazní prostředky sama již dříve k dispozici.

[19] V souladu se závazným ve věci vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200, byla v pořadí čtvrtá hmotněprávní žalobní námitka shledána důvodnou. Krajskému soudu bylo Nejvyšším správním soudem závazně uloženo, aby uložil finančnímu ředitelství posoudit si jako předběžné otázky platnost a účinky všech

relevantních soukromoprávních úkonů. Dospěje-li k závěru, že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě a priori, že takový úkon je irrelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publ. pod č. 979/2006 Sb. NSS, či ze dne 17. 4. 2008, č. j. 7 Afs 8/2007 - 49, oba dostupné na www.nssoud.cz). Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání, a projeví-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví - k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2005, č. j. 2 Afs 15/2005 - 90, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, podobně též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz. Ve věci žalobkyně tedy bude na místě posoudit, dospěje-li finanční ředitelství k závěru, že některé z relevantních soukromoprávních úkonů byly neplatné, zda se u ní jedná o první nebo druhý typ případů, příp. zda nejde o kombinaci obou typů. V souvislosti s tím si bude muset zejména ujasnit, zda ustanovení § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů používá při určení okruhu vztahů, na něž dopadá, autonomní definici vycházející spíše z ekonomické logiky, anebo zda pouze odkazuje na normy soukromého práva.

[20] Stejně tak si finanční ředitelství musí učinit úsudek, a to zejména s ohledem na ustanovení § 71 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, a s ohledem na relevantní judikaturu, jak je třeba nahlížet na nedobrovolné dražby provedené podle ustanovení § 36 odst. 2 zákona o veřejných dražbách. V obecné rovině lze jistě zvažovat žalobkyní zmíněný rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 4. 2008, sp. zn. 21 Cdo 1704/2007, dostupný na www.nssoud.cz, ale i obdobnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 13. 5. 2003, č. j. 7 A 146/2001 - 29, publ. pod č. 2/2003 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz či rozsudek ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 7/2005 - 127, publ. pod č. 1575/2008 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz. Nelze však přehlédnout, že k otázce účinků nedobrovolné dražby provedené na základě Ústavním soudem zrušeného ustanovení § 36 odst. 2 zákona o veřejných dražbách se již jednoznačně vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 12. 2007, sp. zn. IV. ÚS 1777/07, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>, i Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 26. 1. 2010, sp. zn. 26 Cdo 4077/2008, dostupném na www.nssoud.cz, přičemž oba daly přednost ochraně právní jistoty před zpětnou revizí právních vztahů vzniklých aplikací protiústavního ustanovení. Znamená to tedy, že pokud se dražba, ač na základě protiústavní úpravy, konala, je ji nutno považovat v rovině soukromoprávní (zejména v rovině zásahu do majetkových vztahů k nemovitostem v dražbě

prodáváním) za účinnou, nebyla-li účinně napadena návrhem na vyslovení neplatnosti podle ustanovení § 48 zákona o veřejných dražbách.

[21] Stejně tak jistě nelze v rovině soukromoprávní pominout existenci pravidel pro uspokojení dražebních věřitelů, jak jsou upravena v ustanovení § 60 zákona o veřejných dražbách. Finanční ředitelství však musí rovněž zvážit, zda, a popřípadě jaký, vliv měla na výši daňové povinnosti žalobkyně její následná dohoda o narovnání s jejími údajnými dlužníky a zda se zpětnými účinky nevedla k modifikaci způsobu uspokojení, který předvídá ustanovení § 60 odst. 2 zákona o veřejných dražbách, na základě projevu smluvních stran, které si dohodou o narovnání chtěly zpětně uspořádat své vztahy. Ustanovení § 60 zákona o veřejných dražbách lze jistě považovat za kogentní v tom smyslu, že nepodmíněně přikazuje tomu, kdo rozděluje výtěžek dražby a předává jeho části oprávněným osobám, postupovat tak, jak je v něm stanoveno, tj. předepisuje pro účely rozdělení výtěžku dražby jeho jednoznačná a dohodou nezměnitelná pravidla. Finanční ředitelství si však bude muset ujasnit, zda účinky tohoto ustanovení dopadají i do práva daňového tak, že by přidělení výtěžku dražby „konstitovalo“ určitý konkrétní právní titul (který je pro uplatnění určitého způsobu zdanění relevantní jako jeho nezbytná podmínka), jenž by měl být důvodem přiznání právě tohoto výtěžku, tj. jeho konkrétní výše a pořadí osoby která jej dostává, ve srovnání s jinými osobami, jež také jinak přicházely v úvahu jako ty, které by mohly obdržet výtěžek dražby nebo jeho část. To znamená, že pro případ, kdy by finanční ředitelství dospělo k závěru, že ve skutečnosti se v dražbě „uspokojila“ zcela či zčásti neexistující pohledávka, resp. že tato pohledávka sice obecně existovala, avšak výtěžek nebyl poskytnut osobě, která na uspokojení měla právo, neboť šlo o osobu, na niž právo na uspokojení z původního věřitele platně nepřešlo, musí si ujasnit, zda pouhý fakt konání dražby mohl právo žalobkyně na plnění z titulu určité pohledávky pro účely daňové konstituovat, třebaže tato pohledávka na ni nebyla sledem platných smluv převedena, a tedy jí plnění ve skutečnosti nepřislušelo, jelikož k němu neměla žádný právní titul. Pokud by dospělo k závěru, že takové „konstituování“ pohledávky žalobkyně prostým konáním dražby možné není, musí uvážit, zda a jak právní důvod plnění, které žalobkyně fakticky obdržela dražbou (a které se tedy ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů projevilo v její ekonomické sféře), modifikovala dohoda o narovnání a zda to není právě tato dohoda, která až dodatečně (místo právně irelevantní dražby) žalobkyni vytvořila právní titul k obdrženým finančním částkám. Pokud by pak takto dohodou o narovnání vytvořený či zpětně na jisto postavený právní titul byl jiný než finančním ředitelstvím původně identifikovaná půjčka, resp. její vrácení, mohlo by to jistě mít zásadní vliv na výši daňové povinnosti žalobkyně.

[22] Dále pak Nejvyšší správní soud zdůraznil, že dohoda o narovnání nesmí být bez dalšího ignorována jako irelevantní. Byla uzavřena v tomtéž zdaňovacím období, v němž došlo k dražbě, z níž vzešel žalobčin sporný příjem, a proto je jednou ze skutkových okolností, které musí být při stanovení daně vzaty v úvahu a právně hodnoceny. Ani dohoda o narovnání uzavřená v jiném (dřívějším či pozdějším) zdaňovacím období by zásadně nemusela být právně bez významu pro stanovení daně či její dodatečnou změnu. V případě dohody z dřívějšího zdaňovacího období by se její

účinky mohly, s ohledem na konkrétní obsah, vztahovat i na časově následující zdaňovací období, které by bylo předmětem posuzování. V případě dohody z pozdějšího než posuzovaného zdaňovacího období by nová skutečnost (uzavřená dohoda o narovnání) mohla být podkladem pro dodatečnou změnu daně, bylo-li by to přípustné zejména s ohledem na ustanovení zákona o lhůtách pro uplatnění příslušných změnových procesních institutů.

[23] Nejvyšší správní soud v pořadí druhém zrušujícím rozsudku zdůraznil, že výše popsané úvahy, ač mohou být pro posouzení věci žalobkyně významné, finanční ředitelství neprovedlo a vycházelo z úvah jiných. Krajský soud závěr finančního ředitelství shledal zákonným, a tedy nesprávně posoudil právní otázky rozhodné pro projednávanou věc a proto jeho v pořadí druhý rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud pro nezákonnost.

[24] S přihlédnutím k výše uvedeným argumentaci bude tedy na finančním ředitelství, aby ve světle výše uvedeného závazného právního názoru [viz body 19 až 23] vysloveného Nejvyšším správním soudem, se věci znovu zabýval a dodatečně stanovil žalobkyni základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a dodatečně tuto daň vyměřil ve správné výši.

[25] Soudu tedy nezbylo než žalobou napadené rozhodnutí finančního úřadu zrušit pro nezákonnost z důvodu chybného hodnocení důkazů a chybné právní kvalifikace skutkových zjištění ve smyslu ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. Podmínky ke zrušení rozhodnutí správce daně shledány nebyly, neboť v daňovém řízení je pokračováno, jen se vrací do odvolacího stádia a vytýkané lze napravit v odvolacím řízení. K tomuto závěru srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, publ. ve Sb. NSS pod č. 1997/2010, dostupné na www.nssoud.cz. V dalším řízení je finanční ředitelství ve smyslu ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku.

[26] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož 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, ve spojení s ustanovením § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s., podle něhož za zastupování náleží odměna; pro určení její výše, nestanoví-li zvláštní předpis jinak, se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb, ve spojení s ustanovením § 110 odst. 3 věta první s. ř. s., podle něhož zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Náklady řízení ve věci úspěšné žalobkyně sestávají z v pořadí prvního řízení před krajským soudem ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 2.000,- Kč, z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobkyně v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif - dále

jen „advokátní tarif“) ve výši 1.000,- Kč ve znění účinném do 31. 8. 2006 a ve výši 2.100,- Kč ve znění účinném od 1. 9. 2006, a to za tyto úkony právní služby: 1. převzetí a příprava zastoupení ze dne 16. 1. 2006, 2. písemné podání soudu ze dne 8. 2. 2006, 3. písemné podání soudu ze dne 7. 3. 2007 – ve výši 1/2 v souladu s ustanovením § 11 odst. 2, 3 advokátního tarifu (k tomuto srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, sp. zn. 6 A 205/95, SJS 531/1999) a 4. účast na jednání před soudem dne 18. 12. 2007, ze 2 náhrad hotových výdajů po 75,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu a ze 2 náhrad hotových výdajů po 300,- Kč s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu. Dále z v pořadí prvního řízení před Nejvyšším správním soudem ze zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 3.000,- Kč, z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobkyně v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve výši 2.100,- Kč, a to za tyto úkony právní služby: 1. převzetí a příprava zastoupení ze dne 30. 1. 2008, 2. písemné podání soudu ze dne 4. 2. 2008, a ze 2 náhrad hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu. Z v pořadí druhého řízení před krajským soudem z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobkyně v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve výši 2.100,- Kč, a to za tyto úkony právní služby: 1. účast na jednání před soudem dne 3. 11. 2009 a z 1 náhrady hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu. Dále z v pořadí druhého řízení před Nejvyšším správním soudem ze zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 3.000,- Kč, z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobkyně v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve výši 2.100,- Kč, a to za tyto úkony právní služby: 1. písemné podání soudu ze dne 12. 11. 2009 a z 1 náhrady hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu. Z v pořadí třetího řízení před krajským soudem z mimosmluvní odměny za zastoupení žalobkyně v souladu s ustanovením § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve výši 2.100,- Kč, a to za tyto úkony právní služby: 1. písemné podání soudu ze dne 1. 3. 2011 – ve výši 1/2 (k tomuto srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, sp. zn. 6 A 205/95, SJS 531/1999), z 1 náhrady hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu a z 20% DPH ve výši 3.370,- Kč v souladu s ustanovením § 57 odst. 2 s. ř. s. Celkem se jedná o částku ve výši 28.220,- Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit k rukám Ing. Tomáše Goláně, daňového poradce, se sídlem Vsetín, Smetanova 973. Ke splnění této povinnosti pak soud stanovil lhůtu 30-ti dnů od právní moci rozsudku, neboť tuto považuje za přiměřenou poměrům a možnostem žalovaného, který je subjektem veřejné správy.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává v příslušném počtu vyhotovení u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Brno, Moravské náměstí 6. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Krajský soud v Brně dne 13. ledna 2012

Za správnost vyhotovení:
Kristýna Pejčochová

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu