

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně **Mgr. H. V.**, zast. JUDr. Zlatavou Davidovou, advokátkou se sídlem v Brně, Přívrat 12, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně – stěžovatelky proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2004, č. j. 5 Ca 124/2003 – 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti**.**

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 30. 1. 2004, č. j. 5 Ca 124/2003 - 33, zamítl Městský soud v Praze žalobu žalobkyně - stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 4. 2003, č. j. FŘ 9937/11/01. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 10 (dále jen „správce daně I. stupně“) ze dne 11. 10. 1999 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 tak, že dodatečně stanovil základ daně ve výši 3 221 400 Kč a vyměřil daň ve výši 1 263 952 Kč (tj. snížil tímto vyměřenou daň ve výši 1 832 720 Kč).

Stěžovatelka napadla výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

Stěžovatelka podala kasační stížnost s odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť má za to, že Městský soud v Praze nesprávně posoudil právní otázku zdanění jejího příjmu z postoupení pohledávky, kterou držela z titulu prodeje cenných papírů.

Stěžovatelka k tomuto uvádí, že samotný prodej cenných papírů byl od daně z příjmů osvobozen dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Kupní cena nebyla kupujícím uhrazena celá a stěžovatelka tak držela pohledávku z tohoto prodeje v hodnotě 4 360 200 Kč, kterou v roce 1997 za stejnou hodnotu postoupila a získala tak příjem v uvedené výši. Správce daně posoudil uvedený příjem jako ostatní příjem dle ustanovení § 10 ZDP a z celé částky stěžovatelce dodatečně vyměřil daň z příjmu. Proti zamítnutí odvolání podala stěžovatelka žalobu k Městskému soudu v Praze s tím, že u ní nedošlo k navýšení majetku ve smyslu ustanovení § 10 odst. 1 ZDP, proto předmětný příjem nemůže být podroben dani. Navíc stěžovatelka argumentovala skutečností, že předmětná pohledávka pocházela z příjmu od daně osvobozeného, tj. z prodeje cenných papírů a tudíž i prodej této pohledávky musí být od daně z příjmů osvobozen. Městský soud v Praze rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení, v rozsudku však vyslovil právní názor, že i když jde o postoupení pohledávky, která vznikla z příjmu od daně osvobozeného, nelze toto osvobození vztahovat na příjem související s postoupením pohledávky z tohoto titulu získané.

Stěžovatelka poté dvakrát doplnila svoje původní odvolání, kde jednak opět namítala skutečnost, že u ní nedošlo k navýšení majetku dle § 10 odst. 1 ZDP, navíc pak argumentovala obsahem ust. § 23 odst. 13 a výkladu k němu v pokynu MF ČR D-190 ZDP, dle kterého hodnota postoupené pohledávky není příjem ke zdanění v případě, že tato pohledávka vznikla fyzické osobě z titulu příjmů od daně osvobozených. Nově pak stěžovatelka pro případ neuznání uvedených argumentů požadovala v doplnění odvolání s odkazem na ust. § 10 odst. 4 zohlednit proti předmětnému příjmu prokazatelně vynaložené výdaje. V novém rozhodnutí žalovaný námitky stěžovatelky odmítl. Stěžovatelka nové rozhodnutí napadla opětovně žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl.

Stěžovatelka je přesvědčena, že požadavek na zdanění příjmů z postoupení pohledávky za cenu rovnající se její hodnotě, je v rozporu s ustanovením § 10 ZDP a obecně i s logikou zdaňování těchto zde vymezených ostatních příjmů u nepodnikajících osob. Stěžovatelka držela pohledávku v hodnotě 4 360 200 Kč a tuto postoupila za 4 360 200 Kč, čímž pouze přeměnila nominální hodnotu této jí již vzniklé vlastněné pohledávky do hodnoty peněžní ve stejné výši, takže v žádném případě u ní nedošlo ke zvýšení majetku. Bez ohledu na rozporný výklad soudu k uvozovací větě § 10 ZDP je naprosto nelogické podrobit dani příjem, kterým nebyl získán žádný majetkový prospěch. K tomu došlo jen v první fázi daného případu, tj. při prodeji předmětných cenných papírů za cenu vyšší než pořizovací. Tento majetkový prospěch však byl v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. w) ZDP od daně osvobozen a následně již nešlo o prodej cenných papírů, ale pouze o směnu hodnoty vlastněné pohledávky za peníze ve stejné výši. I při akceptaci zařazení předmětného příjmu pod ustanovení § 10 ZDP jde o to, že proti uvedenému příjmu by ve smyslu odst. 3, 4 citovaného ustanovení měl být logicky postaven výdaj ve výši hodnoty postoupené pohledávky, což by znamenalo nulový daňový dopad a tento postup by nejlépe vystihoval vzniklou majetkovou situaci. Uvedenému názoru stěžovatelky svědčí i závěr soudu v napadeném rozsudku, že příjmy z postoupení pohledávek nejsou v demonstrativním výčtu ostatních příjmů dle ustanovení § 10 ZDP výslovně uvedeny. Dle stěžovatelky tedy žalovaný pochybil, když proti předmětnému příjmu z postoupení pohledávky zohlednil cenu pořízení

předtím nabytých a následně prodaných cenných papírů a nesprávně tak zkombinoval postup při zdanění dvou odlišných druhů příjmů. Pořizovací cena cenných papírů by totiž byla výdajem dle ustanovení § 10 odst. 4 ZDP k předtím dosaženému příjmu z prodeje cenných papírů, tento však byl v daném případě od daně osvobozen.

Jak správně soud v napadeném rozsudku uvádí, v § 10 písm. b) ZDP jsou výslovně uvedeny příjmy z prodeje cenných papírů a k těm pak zákon v odst. 4 citovaného ustanovení zohledňuje jako výdaj jejich pořizovací cenu. Příjmy z postoupení pohledávky zde však výslovně uvedeny nejsou a není proto možné při jejich zdanění aplikovat úpravu týkající se speciálně prodeje cenných papírů, tj. zohlednit proti příjmům z postoupení pohledávky pouze pořizovací cenu již předtím prodaných cenných papírů.

Dle názoru stěžovatelky spočívá jádro problému ve skutečnosti, že příjmy z postoupení pohledávky nejsou výslovně uvedeny v demonstrativním výčtu ostatních příjmů v § 10 odst. 1 písm. b) ZDP. Při zdanění tohoto příjmu a uplatňování nákladů s ním souvisejících je pak zřejmě nutné vycházet z obecné daňové úpravy, která však v tomto případě pamatuje především na podnikající subjekty. Jediná konkrétní úprava zdanění těchto příjmů u fyzických osob je obsažena právě ve stěžovatelkou namítaném ustanovení § 23 odst. 13 ZDP a výkladu MF ČR č. D-190. Dle stěžovatelky nemůže být pro uplatnění její námitky rozhodující, zda toto ustanovení bylo použito v předešlém daňovém řízení, jak je uvedeno v napadeném rozsudku, ani to, že se týká podnikajících fyzických osob, neboť jde o co nejúplnější zjištění skutkového stavu a zejména o zásadu rovnosti daňových subjektů a daňové spravedlnosti, neboť není možné u nepodnikajícího občana podrobit dani příjem, který u podnikajícího subjektu dle citovaného zákonného ustanovení dani nepodléhal. V této souvislosti nemůže mít jistě význam ani skutečnost, že pokyn D-190 platí až od roku 1998, když ustanovení, kterého se stěžovatelka dovolává, nedoznalo od roku 1996 žádné změny. Akceptovat proto nemůže ani názor soudu, že výše zmiňovaný pokyn není pramenem práva, neboť pokyny jsou vydávány k jednotnému postupu správců daně při uplatňování daňových zákonů, tj. k zajištění právní jistoty daňových subjektů a dle platné metodiky MF ČR je proto jejich použití závazné zejména v případě, kdy vykládají zákon ve prospěch daňových subjektů, což je právě případ stěžovatelky.

S popsaným názorem stěžovatelky pak plně koresponduje i její posledně žalobou uplatněná námitka, že vznikla-li předmětná pohledávka z prodeje cenných papírů, pak postoupením této pohledávky se právní důvod jejího vzniku nezměnil. Plnění z takového postoupení je tedy plněním na základě původního právního důvodu, tedy plněním z titulu smlouvy o prodeji cenných papírů, který byl v daném případě od daně osvobozen a osvobození se tak logicky musí vztahovat i na příjem z postoupení pohledávky vzniklé z tohoto osvobozeného příjmu. Právní názor, jež vyslovil soud ve svém zrušujícím rozsudku, a který žalovaný plně respektoval, není v souladu s náhledem zákonodárce na zdanění takového typu pohledávek vyjádřeným v ustanovení § 23 odst. 13 ZDP a pokynu D-190. Stěžovatelka je naopak přesvědčena, že tento její argument na citovanou právní úpravu logicky navazuje a i když odhlédne od soudem odmítnuté konstrukce přenosu osvobození na předmětný příjem z postoupení pohledávky, musí trvat na tom, že zákon vychází ze stejné úvahy, když v ustanovení § 23 odst. 13 a v pokynu D-190 staví pohledávky pocházející z osvobozeného příjmu mimo zdanění. Z žádného ustanovení ZDP nelze dovodit záměr zákonodárce příjem z postoupení pohledávky vzniklé z osvobozeného příjmu u nepodnikajících subjektů zdanit.

S ohledem na výše uvedené je stěžovatelka přesvědčena, že Městský soud v Praze v napadeném rozsudku pochybil, když neuznal žalobní argumenty stěžovatelky a potvrdil zdanění příjmu, kterým u ní nedošlo ve smyslu § 10 odst. 1 ZDP k navýšení jejího již vlastněného majetku, nedošlo tedy k žádnému majetkovému prospěchu, neboť postoupením již vlastněné pohledávky došlo pouze k přeměně jedné majetkové složky na jinou, peněžní.

Soud pochybil, pokud potvrdil zdanění příjmu z postoupení pohledávky, která vznikla z příjmu od daně osvobozeného dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP a výkladu k němu v pokynu MF ČR D-190 ze zdanění vyňatého. Stěžovatelka má konečně za to, že v případě aplikace ustanovení § 10 ZDP na zdanění předmětného příjmu měla být jako výdaj zohledněna plná hodnota postupované pohledávky a daňový dopad by tak byl nulový, což plně koresponduje se vzniklou majetkovou situací.

Stěžovatelka navrhuje rozhodnutí žalovaného zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 20. 4. 2004, když ve svém přípisu odkázal na vyjádření učiněná k podané žalobě ze dne 9. 10. 2004. Dle názoru žalovaného nelze příjem získaný za postoupení pohledávky ztotožnit s osvobozeným příjmem za prodej cenných papírů. Jedná se o dva právní tituly, z nichž pouze pro jeden je dle ZDP osvobozen. Žalovaný citoval ustanovení § 3 ZDP, ustanovení § 5 odst. 5 a ustanovení § 10 ZDP a začlenil příjem za postoupení pohledávky do kategorie příjmů ostatních dle ustanovení § 10 citovaného zákona. Dále žalovaný uvedl, že ustanovení § 10 odst. 1 ZDP demonstrativně vyjmenovává příjmy, které jsou posuzovány jako příjmy ostatní. Takovými příjmy jsou taktéž příjmy z prodeje nemovitostí, movitých věcí, cenných papírů, z převodu účasti na obchodních společnostech atd. U těchto příjmů stejně jako u stěžovatelky dochází ke změně podoby vlastněné majetkové složky do podoby peněžní, přičemž výsledkem je vždy navýšení majetku, i když ve formě peněžní. Žalovaný v souladu s ustanovením § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v ustanovení § 2 odst. 3 ZSDP posoudil námitku stěžovatelky, že nebylo přihlédnuto k prokazatelně vynaloženým výdajům na dosažení příjmů, jako částečně oprávněnou a akceptoval jako výdaj vynaložení na dosažení příjmů z postoupené části v souladu s ustanovením § 10 odst. 4 ZDP částku 1 138 800 Kč. V důsledku této skutečnosti snížil žalovaný doměřenou daň o 455 520 Kč. Žalovaný nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že pokyn D-190 je obecně závazný předpis a nutno k němu dle metodiky MF ČR přihlížet, a to zejména, pokud jde výklad ve prospěch daňového subjektu. Odkaz stěžovatelky na ustanovení § 23 odst. 8 a 13 ZDP je irelevantní, neboť se nevztahuje na případ stěžovatelky. Ustanovení § 23 odst. 13 ZDP upravuje, co se považuje za příjem v případě vložení pohledávky do obchodní společnosti nebo družstva a při postoupení pohledávky, která je nebo byla zahrnuta do obchodního majetku poplatníka majícího příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 a v případě postoupení pohledávky vůči nájemci poplatníkem s příjmy dle ustanovení § 9 za cenu nižší, než je její hodnota. Vzhledem k tomu, že se nejedná o případ stěžovatelky, správce daně proto při vyměření daně podle těchto ustanovení nepostupoval.

Žalovaný má zato, že v případě stěžovatelky postupoval v souladu se zásadami daňového řízení, když posoudil příjem za postoupení pohledávky jako příjem zdanitelný a taktéž zohlednil výdaje na jeho dosažení vztahující se k předmětnému příjmu.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že Finanční úřad pro Prahu 10 (dále jen „správce daně I. stupně“) na základě předvolání ze dne 8. 6. 1999 sepsal se stěžovatelkou dne 30. 6. 1999 protokol o ústním jednání č. j. 99/010931/475, předmětem kterého bylo zjištění okolností týkajících se příjmů stěžovatelky. V rámci konaného ústního jednání ověřoval správce daně I. stupně skutečnosti související s obchodními transakcemi stěžovatelky s cennými papíry, mimo jiné taktéž okolnosti, za nichž došlo k postoupení pohledávky stěžovatelky za obchodní společností S., s. r. o. na pana Ing. T. H. Ze spisového materiálu je zřejmé, že na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů ze dne 28. 5. 1997 stěžovatelka prodala obchodní společnosti S., s. r. o. 78 akcií emitenta S.B.D.S.O. Za jednu akcii byla dohodnuta cena 140 000 Kč, přičemž celková dohodnutá kupní cena činila 10 920 000 Kč. K nabytí akcií došlo dle výše uvedené smlouvy jejich předáním a převzetím. Dle smlouvy měla být kupní cena hrazena ve dvou splátkách, a to do 30. 6. 1997 částka 5 000 000 Kč a do 30. 7. 1997 částka 5 920 000 Kč. V dohodnuté lhůtě splatnosti nebyla kupujícím kupní cena zaplacena. Dne 31. 7. 1997 smlouvou o postoupení pohledávky stěžovatelka postoupila část pohledávky ve výši 4 360 200 Kč za společností S., s. r. o. Ing. T. H. Úplata za postoupenou pohledávku byla dohodnuta ve výši 4 360 200 Kč. Do výše uvedeného protokolu stěžovatelka potvrdila, že úhradu za postoupení pohledávky v dohodnuté výši obdržela od pana Ing. H. dne 10. 9. 1997 a předložila k tomuto tvrzení písemné potvrzení. Do správního spisu je taktéž doložen protokol o ústním jednání s Ing. H. sepsaný před FÚ Brno III. ze dne 7. 6. 1999, kdy jmenovaný uvedl, že si není jist, zda, kdy a kolik stěžovatelce za postupovanou pohledávku zaplatil. Správce daně I. stupně na základě skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení vydal dne 11. 10. 1999 dodatečný platební výměr č. 990002869 (č. j. 223890/99/010914/5106), kterým stěžovatelce dodatečně vyměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 1 719 472 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 8. 2000, č. j. FŘ-990/11/2000, zamítl. Stěžovatelka výše uvedené rozhodnutí žalovaného napadla žalobou k Městskému soudu v Praze. Soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Žalovanému soud vytkl, že se tento nevypořádal se všemi odvolacími námitkami stěžovatelky a zároveň vyslovil právní názor, dle kterého není možno považovat příjem stěžovatelky za postoupení pohledávky za příjem od daně z příjmu osvobozený, neboť se v daném případě nejedná o příjem za prodej cenných papírů, nýbrž úplatu za postoupení pohledávky. Žalovaný dne 1. 4. 2003 vydal rozhodnutí nové (č. j. FŘ-9937/11/01), kterým dodatečný platební výměr č. j. 223890/99/010914/5106 ze dne 11. 10. 1999 změnil tak, že dodatečně vyměřenou daňovou povinnost stěžovatelce snížil na 1 377 200 Kč. Proti novému rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka opětovně žalobu, kterou Městský soud v Praze kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl.

Proti rozsudku podala stěžovatelka včas kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze v mezích stěžovatelkou uplatněných námitek a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Kasační stížnost se opírá o důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Namítá-li stěžovatelka nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pak Nejvyšší správní soud předesílá, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právní předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu.

Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatelka v nesprávném posouzení právní otázky zdanění příjmu stěžovatelky z titulu postoupení pohledávky, kterou držela z titulu prodeje cenných papírů.

Jádrem projednávané kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatelky se zatříděním příjmu stěžovatelky za postoupení pohledávky vzniklé z titulu příjmu od daně osvobozeného - prodeje cenných papírů, žalovaným, a to do kategorie příjmů ostatních upravených v ustanovení § 10 ZDP.

Dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném v rozhodném období jsou od daně osvobozeny příjmy z prodeje cenných papírů nabytých poplatníkem v rámci kuponové privatizace; příjmy z prodeje ostatních cenných papírů, přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu šesti měsíců. Osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje cenných papírů, které jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do šesti měsíců od ukončení podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), a na příjmy z kapitálového majetku (§ 8). Osvobození se dále nevztahuje na příjmy z prodeje cenných papírů, které nabyl společník společnosti s ručením omezeným, komanditista komanditní společnosti nebo člen družstva při přeměně obchodní společnosti nebo družstva na akciovou společnost podle zvláštního zákona, a to do pěti let od nabytí těchto cenných papírů.

Dle ustanovení § 10 odst. 1 ZDP ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až § 9, jsou zejména příjmy níže vyjmenované pod písmeny a) až ch).

Dle ustanovení § 10 odst. 4 ZDP věty první je základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.

V daném případě stěžovatelka prodala dne 28. 5. 1997 obchodní společnosti S., s. r. o. 78 akcií za celkovou kupní cenu 10 920 000 Kč. Z titulu neuhrazení dohodnuté kupní ceny vznikla stěžovatelce vůči SCES, s. r. o. pohledávka, jejíž část ve výši 4 360 200 Kč dne 31. 7. 1997 postoupila Ing. T. H. Cena za postoupenou pohledávku byla dohodnuta ve výši 4 360 200 Kč. Příjem z postoupení pohledávky posoudil správce daně I. stupně, následně i žalovaný a soud jako příjem ostatní dle ustanovení § 10 ZDP, nikoli, jak stěžovatelka namítá, příjem z prodeje cenných papírů dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP osvobozený. S tímto právním posouzením se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje.

Právním titulem příjmu stěžovatelky ve výši 4 360 200 Kč je v daném případě smlouva o postoupení pohledávky ze dne 31. 7. 1997, nikoli smlouva o převodu cenných papírů. Nejvyšší správní soud shodně s argumentací stěžovatelky konstatuje, že předmětná

pohledávka pocházela z příjmu od daně osvobozeného, tj. z prodeje cenných papírů, avšak již nesdílí názor stěžovatelky, že s ohledem na tuto skutečnost by měl být i prodej této pohledávky od daně z příjmů osvobozen.

Ze zákona o daních z příjmů vyplývá zřejmý úmysl zákonodárce přiznat osvobození od daně pouze příjmům za cenné papíry a nikoli příjmům z titulů odvozených. V daném případě k tomu, aby stěžovatelka získala předmětný příjem musela přistoupit k již uzavřené smlouvě o úplatném převodu cenných papírů další právní skutečnost, a to smlouva o postoupení pohledávky.

Dle ustanovení § 488 občanského zákoníku je závazkovým vztahem právní vztah, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění (pohledávka) od dlužníka a dlužníkovi vzniká povinnost splnit závazek.

Dle ustanovení § 524 občanského zákoníku může věřitel svou pohledávku i bez souhlasu dlužníka postoupit písemnou smlouvou jinému. S postoupenou pohledávkou přechází i její příslušenství a všechna práva s ní spojená.

V posuzované věci vznikla stěžovatelce uzavřením smlouvy o úplatném převodu cenných papírů ze dne 28. 5. 1997 pohledávka za obchodní společností S., s. r. o. ve výši dohodnuté kupní ceny 10 920 000 Kč. Smlouvou o postoupení pohledávky stěžovatelka úplatně převedla na postupníka právo na plnění (uspokojení pohledávky) odpovídající hodnotě postupované pohledávky. Postoupením pohledávky tak došlo v závazkovém právním vztahu mezi stěžovatelkou jako věřitelem a obchodní společností S., s. r. o. jako dlužníkem ke změně věřitele. V části pohledávky odpovídající hodnotě postupované pohledávky vstoupil do závazkového právního vztahu postupník Ing. H., který se stal věřitelem namísto stěžovatelky. Stěžovatelce uzavřením smlouvy o postoupení pohledávky vznikla pohledávka nová (právo na úhradu smluvené úplaty) za Ing. H.

Plnění ze smlouvy o postoupení pohledávky – poskytnutí smluvně sjednané úplaty tedy není příjmem za prodej cenných papírů, který by byl podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) od daně z příjmů osvobozen. Právo na dohodnutou úplatu za postoupení pohledávky získala stěžovatelka na základě smlouvy o postoupení pohledávky, nikoli tedy z titulu prodeje cenných papírů dle kupní smlouvy od jeho nabyvatele, nýbrž z jiného, již odvozeného titulu.

S ohledem na výše uvedené neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněnou námitku stěžovatelky, že vznikla-li předmětná pohledávka z prodeje cenných papírů, pak postoupením této pohledávky se právní důvod jejího vzniku nezměnil a plnění z takového postoupení je tedy plněním na základě původního právního důvodu, tedy plněním z titulu smlouvy o prodeji cenných papírů, který byl v daném případě od daně osvobozen a osvobození se tak logicky musí vztahovat i na příjem z postoupení pohledávky vzniklé z tohoto osvobozeného příjmu. Se stěžovatelkou lze souhlasit pouze potud, že se právní důvod vzniku pohledávky postoupením nezměnil. Změnil se však charakter příjmu stěžovatelky. Příjem za postoupení pohledávky stěžovatelka obdržela od postupníka nikoli proto, že by mu prodala cenné papíry, nýbrž proto, že na něj převedla právo na plnění ze závazkového vztahu.

Zákon o daních z příjmů přiznává osvobození od zdanění pouze příjmu za prodej cenných papírů, nikoli příjmům za postoupení pohledávky, byť tato pohledávka vznikla v souvislosti s jejich prodejem. Sama stěžovatelka v kasační stížnosti připouští, že v případě

postoupení pohledávky nešlo již o prodej cenných papírů, nýbrž o směnu hodnoty vlastněné pohledávky za peníze ve stejné výši. V takovém případě by stěžovatelka však dosáhla příjmu nikoliv z titulu prodeje cenných papírů, nýbrž směnou.

Žalovaný postupoval správně, pokud vyloučil předmětný příjem za postoupení pohledávky z kategorie příjmů od daně osvobozených dle ustanovení § 4 ZDP a proto, že v daném případě nešlo o příjem vyloučený z předmětu daně dle ustanovení § 3 odst. 4 ZDP či příjem dle ustanovení § 6 ani § 9 citovaného zákona, bylo na místě jeho podřazení do příjmů ostatních upravených v ustanovení § 10 ZDP, byť tento příjem zde není výslovně uveden. Jak již městský soud uvedl v odůvodnění rozsudku a dále jak je patrno z dikce citovaného ustanovení, jde v případě příjmů ostatních o výčet pouze demonstrativní, výslovně nezahrnující všechny možné do této kategorie spadající příjmy.

V souvislosti se zařazením předmětného příjmu za postoupení pohledávky mezi příjmy ostatní stěžovatelka namítá, že v případě postoupení pohledávky pouze přeměnila nominální hodnotu již vzniklé vlastněné pohledávky do hodnoty peněžní ve stejné výši, tudíž u ní nedošlo ke zvýšení majetku a současně napadá výklad soudu k uvozovací větě § 10 ZDP obsažený v odůvodnění napadeného rozsudku. Stěžovatelka dále namítá, že je naprosto nelogické podrobit dani příjem, kterým nebyl získán žádný majetkový prospěch. K tomu došlo jen v první fázi daného případu, tj. při prodeji předmětných cenných papírů za cenu vyšší než pořizovací. Tento majetkový prospěch však byl v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. w) ZDP od daně osvobozen a následně již nešlo o prodej cenných papírů, ale pouze o směnu hodnoty vlastněné pohledávky za peníze ve stejné výši.

Ani s tímto názorem stěžovatelky se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Městský soud se v odůvodnění rozsudku podrobně námitkou podmíněnosti zvýšení majetku u příjmů ostatních zabýval. S jeho gramatickým výkladem uvozovací věty ustanovení § 10 ZDP nelze než souhlasit. Shodně s názorem městského soudu má Nejvyšší správní soud za to, že výklad, který učinila stěžovatelka, není možné z textu ustanovení § 10 odst. 1 ZDP vyvodit. Naopak ze zákonného znění uvozovací věci § 10 ZDP je zřejmé, že zákon „zvýšení majetku“ nestanoví jako podmínku pro podřazení příjmů pod ustanovení § 10 ZDP. Z ustanovení § 10 odst. 1 je zřejmé, že všechny příjmy, nejde-li o příjmy dle ustanovení § 6 až § 9, jsou považovány za „ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku“.

Namítá-li stěžovatelka, že se v případě postoupení pohledávky jednalo pouze o směnu hodnoty vlastněné pohledávky za peníze ve stejné výši, Nejvyšší správní soud konstatuje, že předmětem daně z příjmů fyzických osob se příjmem ve smyslu ustanovení § 3 odst. 2 ZDP ve znění platném v rozhodném období rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.

Stěžovatelka dále spatřuje nezákonnost napadeného rozsudku v samotném právním názoru, jež vyslovil městský soud ve svém zrušujícím rozsudku, a který žalovaný plně respektoval. Tento není dle mínění stěžovatelky v souladu s náhledem zákonodárce na zdanění takového typu pohledávek vyjádřeným v ustanovení § 23 odst. 13 ZDP a pokynu D-190. Stěžovatelka je naopak přesvědčena, že tento její argument na citovanou právní úpravu logicky navazuje a i když odhlédne od soudcem odmítnuté konstrukce přenosu osvobození na předmětný příjem z postoupení pohledávky, musí trvat na tom, že zákon vychází ze stejné úvahy, když v ustanovení § 23 odst. 13 a v pokynu D-190 staví pohledávky pocházející z osvobozeného příjmu mimo zdanění. Dle stěžovatelky nemůže být pro uplatnění

její námitky rozhodující, zda toto ustanovení bylo použito v předešlém daňovém řízení, jak je uvedeno v napadeném rozsudku, ani to, že se týká podnikajících fyzických osob, neboť jde o co nejúplnější zjištění skutkového stavu a zejména o zásadu rovnosti daňových subjektů a daňové spravedlnosti, neboť není možné u nepodnikajícího občana podrobit dani příjem, který u podnikajícího subjektu dle citovaného zákonného ustanovení dani nepodléhal.

Zákon o daních z příjmů upravuje postoupení pohledávky z daňového hlediska zvlášť pro poplatníky účtující v soustavě podvojného účetnictví a zvlášť pro poplatníky, kteří v této účetní soustavě neúčtují.

Dle ustanovení § 23 odst. 13 ZDP ve znění platném v rozhodném období u poplatníků neúčtujících v soustavě podvojného účetnictví při vložení pohledávky do obchodní společnosti nebo družstva a při postoupení pohledávky, která je nebo byla zahrnuta do obchodního majetku poplatníka majícího příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), je příjmem hodnota této pohledávky, a to i v případě, že se jedná o pohledávku postoupenou za cenu nižší, než je její hodnota. Pokud byla pohledávka postoupena za cenu vyšší, než je její hodnota, je příjmem tato vyšší cena. Stejně postupují poplatníci, kteří mají příjmy z pronájmu (§ 9), jedná-li se o postoupení pohledávky, kterou má pronajímatel vůči nájemci.

Dle ustanovení § 7 ZDP, jež upravuje příjmy z podnikání a z jiné výdělečné činnosti, odst. 3 věty třetí se pro zjištění základu daně (dílčího základu daně) použijí ustanovení § 23 odst. 13 až 34.

Stěžovatelkou zmiňovaný pokyn D-190 nemá povahu obecně závazného právního předpisu. Pokyny řady D Ministerstvo financí vydává za účelem sjednocení výkladu jednotlivých ustanovení daňových zákonů. Z výkladu, jež učinilo Ministerstvo financí, tedy osoba odlišná od zákonodárce, stěžovatelka nemůže usuzovat, jaký byl úmysl či náhled zákonodárce na danou problematiku.

V odstavci 13 ustanovení § 23 zákon stanoví jiný režim než ten, který plyne z účetních předpisů pro jednoduché účetnictví. Výše citované ustanovení § 23 odst. 13 upravuje situace, kdy je postupována pohledávka, která je nebo byla zahrnuta do obchodního majetku poplatníka majícího příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), což však na daný případ nedopadá. Pro zjištění základu daně se ustanovení § 23 odst. 13 ZDP použije pouze u příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), nikoliv případě příjmů ostatních upravených v ustanovení § 10 ZDP, u kterých se při zjišťování základu postupuje dle ustanovení § 10 odst. 3 ZDP.

Žalovaný pak tedy v souladu se zákonem ustanovení § 23 odst. 13 ZDP v případě doměření daně z příjmu fyzických osob stěžovatelce neaplikoval, neboť pro jeho aplikaci neshledal naplnění zákonných podmínek.

Nejvyšší správní soud neshledal námitku stěžovatelky oprávněnou, když z výše uvedeného je zřejmé, že právní názor městského soudu obsažený v předchozím zrušujícím rozsudku není v rozporu se zákonem.

Pokud jde o námitky stěžovatelky týkající se výše správcem daně přiznaných výdajů k předmětnému příjmu z postoupení pohledávky, kdy stěžovatelka namítala, že proti uvedenému příjmu by ve smyslu odst. 3, 4 citovaného ustanovení měl být logicky

postaven výdaj ve výši hodnoty postoupené pohledávky, což by znamenalo nulový daňový dopad a tento postup by nejlépe vystihoval vzniklou majetkovou situaci a dále námitku spočívající v chybném postupu správce daně, kdy tento proti předmětnému příjmu z postoupení pohledávky zohlednil cenu pořízení předtím nabytých a následně prodaných cenných papírů a nesprávně tak zkombinoval postup při zdanění dvou odlišných druhů příjmů, tyto nebyly stěžovatelkou uplatněny v žalobě a tvoří z tohoto pohledu novum ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud ve smyslu výše citovaného ustanovení nepřihlížel při rozhodování ke skutečnostem, které stěžovatelka uplatnila poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud tak neshledal naplnění stižního důvodu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že právní i skutkové otázky byly městským soudem posouzeny v souladu se zákonem, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, s. ř. s.).

V Brně dne 27. června 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu