



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. J. K., CSc.**, zastoupeného advokátem JUDr. Romanem Andělem se sídlem Kořenského 7, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 4. 2007, sp. zn. 11 Ca 307/2006,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze. Tímto rozsudkem městský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 24. 7. 2006, č. j. FŘ-10739/11/06, kterým bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1030001677 na daň z příjmů fyzických osob za rok 2000 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 3 (dále jen „správce daně“) dne 10. 12. 2003 pod č. j. 179871/03/003912/5976.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“),

tedy nesprávné posouzení právní otázky městským soudem a vady řízení před správním orgánem.

Stěžovatel shledává v postupu žalovaného porušení ustanovení § 2 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), tedy zásady legality a zásady nezkracování daňových příjmů. V jeho případě byla daňová povinnost zvýšena na základě tvrzení finančního úřadu, že jde o příjem ze smlouvy o zákazu konkurence nemající vliv na prodej akcií, zatímco finanční úřad u strany kupující tvrdí, že nejde o náklad na udržení a dosažení příjmů, neboť konkurenční doložka je součástí smlouvy o koupi cenných papírů a tudíž zvyšuje hodnotu finanční investice. Tím je fakticky daň vybírána dvakrát v rozporu se zákazem dvojího zdanění. Stěžovatel brojí proti názoru městského soudu a žalovaného, že se tyto dvě věci nedají posuzovat ve vzájemných návaznostech, a tvrdí, že se jedná o jednu účetní operaci. Fyzická i právnická osoba zdaňuje svůj případný příjem podle téhož zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, byť každá podle jiného ustanovení, přičemž co je součástí kupní ceny akcií a co je provozním nákladem či příjmem, je u konkrétního případu stejné a závazné pro obě strany kupní smlouvy, ať už je to osoba právnická či fyzická. Zde byla částka 5 940 000 Kč zaplacená stěžovateli společností Sklopísek Střeleč EXIMOS a. s. úhradou kupní ceny a nebyla tak výdajem sloužícím k dosažení zdanitelných příjmů, nýbrž finanční investicí. Neuznání této platby jako zdanitelného výdaje sice automaticky neznamená, že musí tento příjem spadat do kupní ceny, nicméně správci daně by měli zachovat jednotný výklad této otázky, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění. Stěžovatel se tudíž domnívá, a to i vzhledem k tomu, že se vlastně jednalo o prodej na splátky, že se mělo na tento příjem vztahovat osvobození podle § 4 odst. 2 písm. w) zákona o daních z příjmů (*pozn. soudu*: správně se jedná o § 4 odst. 1 písm. w) tohoto zákona).

K neuznání platby daně z převodu nemovitostí jako daňově uznatelného výdaje roku 2000 stěžovatel kritizuje názor žalovaného, že daň zaplacená v roce 1999 na účet správce daně může být daňovým výdajem jedině ve vztahu k roku 1999. Podle něj je správce daně povinen takovou platbu přijmout, i když není zaplacen dlužníkem, a zachází s ní, jako by ji zaplatil dlužník. Není přípustné vrácení platby daně tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil, takže když stěžovatel vrátil Ing. V. jeho pohledávku splněním závazku v roce 2000, jedná se o výdaj roku 2000, i když to žalovaný odmítá uznat. Stěžovatel brojí proti tvrzení žalovaného i městského soudu, že neprokázal oprávněnost zahrnutí částky 6 250 000 Kč do výdajů snižujících základ daně k roku 2000, když nezpochybňují, že zaplacená daň z převodu nemovitostí je daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, ale namítají, že byla na účet správce daně zaplacená již v roce 1999 a že úhrada z roku 2000 je vrácením půjčky, a nikoli platbou daně z převodu nemovitostí. Tím mu však fakticky znemožňují tento zákonný odpočet uplatnit, když trestají jeho snahu plnit i přes částečnou insolveniční řádně své daňové povinnosti. Na stěžovatele se vztahuje jednoduché účetnictví, takže o konkrétních výdajích účtuje až skutečným zaplacením, takže za rok zaplacení daně z převodu nemovitostí je třeba pokládat rok 2000, kdy stěžovatel částku skutečně vydal, a nikoli datum 4. 2. 1999, kdy byla jeho daňová povinnost splacena na účet správce daně, a to na základě smlouvy o přistoupení k dluhu, a nikoli smlouvy o půjčce, jak tvrdí žalovaný a městský soud. Stěžovatel tuto situaci přirovnává k zaplacení daně příkazem k úhradě vydaným poslední den roku, kdy příchod zaplacených peněz na účet správce daně až na začátku dalšího roku

nemění nic na tom, že se jedná o výdaj toho roku, kdy byl příkaz k úhradě vydán. Vytýká také městskému soudu a žalovanému, že opomíjejí časovou souvislost s lety 1995 a 1996, kdy byly nájem z předmětné nemovitosti zdaňovány dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel uzavírá, že žalovaný porušil svou povinnost vnímat nejen kladné výsledky podnikání, ale i jeho výsledky záporné, tedy zohlednit vzájemný zápočet pohledávek a závazků. Namísto toho žalovaný zohlednil pouze kladné položky, čímž uměle zvýšil stěžovatelovu daňovou povinnost, a proto navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný toliko odkázal na své rozhodnutí ze dne 24. 7. 2006 a na vyjádření k žalobě, neboť důvody obsažené v kasační stížnosti jsou obdobné důvodům uvedeným v odvolání a v žalobě.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že stěžovatel podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2000, kde určil své celkové výdaje částkou 73 759 003,91 Kč a příjmy částkou 1 805 370,10 Kč, z čehož mu vyplynula nulová daňová povinnost. V říjnu 2001 pak oznámil Finančnímu úřadu pro Prahu 3 ukončení své podnikatelské činnosti a požádal o zrušení registrace k daním, s čímž Finanční úřad pro Prahu 3 vyslovil souhlas. Dne 2. 7. 2002 pak byla u stěžovatele zahájena správcem daně daňová kontrola.

O této kontrole byla sepsána zpráva ze dne 5. 11. 2003. Zde bylo konstatováno, že stěžovatel nezahrnul do příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů částky dle smlouvy o pronájmu nebytových prostor v celkové výši 200 000 Kč; dále nebylo prokázáno, že stěžovatelem uváděná částka vyplývající ze smlouvy o převzetí závazku ve výši 67 119 255 Kč byla skutečně výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; úhrada některých faktur uplatněných v daňovém přiznání nebyla provedena v roce 2000. Dále správce daně neuznal pro daňové účely náklady stěžovatele na pořízení výtahu a klimatizačních jednotek, neboť se jednalo o technické zhodnocení ve smyslu § 25 odst. 1 písm. p) a § 33 zákona o daních z příjmů a konečně vytkl stěžovateli, že nezahrnul do příjmů podle § 9 zákona o daních z příjmů částky plynoucí z nájemní smlouvy v celkové výši 800 000 Kč a do příjmů podle § 10 téhož zákona částku 5 940 000 Kč plynoucí ze Smlouvy o zamezení konkurence ze dne 1. 3. 1996. Na tomto základě určil základ daně nově částkou 11 641 928,69 Kč a daňovou povinnost částkou 3 677 100 Kč.

V souladu s tím vydal správce daně výše označený dodatečný platební výměr ze dne 10. 12. 2003, jímž byla stěžovateli předepsána daň z příjmů fyzických osob ve výši 3 677 100 Kč. Proti němu podal stěžovatel odvolání, v němž vytkl správci daně, že bez dalšího odmítl doklady, kterými dokumentoval svou daňovou ztrátu, místo aby stěžovatele vyzval k bližšímu vysvětlení či poskytnutí informací. Dále brojil proti tomu, že v daňové kontrole nebyly zohledněny jeho závazky existující v době, kdy ukončil podle obchodního zákoníku podnikání, přitom tyto závazky vznikly z jeho podnikatelské činnosti s tím, že budou vypořádány z jeho prostředků, a tudíž vytvářely jeho ztrátu. Tuto ztrátu přitom stěžovatel uplatňoval až v roce 2000 při ukončení podnikatelské činnosti, a to aniž by ji vyčíslil celou, neboť se mu zdálo, že částka převyšující 70 milionů Kč plně postačuje.

V doplnění tohoto odvolání dále uvedl, že jeho účetní chápala datum ukončení stěžovatelovy podnikatelské činnosti jako konečné datum k zaúčtování všech dokladů a nebrala na zřetel výdaje, které měl až po tomto datu a nepromítly se do přiznání k dani z příjmů za rok 2000, přestože jeho daňový základ pro daný rok výrazně ovlivnily. Z důvodu vážné nemoci této účetní pak stěžovatel neprohlédl důkladně podklady, na jejichž základě bylo daňové přiznání sestaveno. Až v odvolacím řízení tak zjistil, že ve výdajích roku 2000 není zahrnuta částka 6 250 000 Kč zaplacená na dani z převodu nemovitostí Finančnímu úřadu v Praze 5. Jednalo se o nemovitost převedenou v roce 1996 na firmu DOKA-TAX s. r. o., za jejíž převod byla daň zaplacená hotově v roce 1999, ovšem nebyla proúčtována v onom roce v jednoduchém účetnictví stěžovatele, neboť neměl sám právě hotové peníze. Proto došlo k přistoupení k dluhu Ing. V., který stěžovatelův závazek uhradil a následně mu byl v roce 2000 uhrazen stěžovatelem, ovšem doklad o tomto uhrazení se do daňového přiznání také nepromítl pro zmiňovanou nemoc účetní a zdánlivou dostatečnost již vyčíslené daňové ztráty. Vzhledem k tomu, že se jednalo o nemovitost, z níž plynuly příjmy zdaňované dle § 7 zákona o daních z příjmů, měla být i tato daň z převodu uznána jako výdaj na dosažení a udržení příjmu dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel dále upozornil na to, že mu byla podle § 10 zákona o daních z příjmů doměřena částka 5 940 000 Kč, jež mu plynula jako součást kupní ceny z prodeje akcií firmy Sklopísek Střeleč-EXIMOS a. s. Stěžovatel se přitom od této firmy dozvěděl, že Finanční ředitelství v Hradci Králové jí doměřilo opak tohoto doměrku v Praze, a to s odůvodněním, že tato částka je skutečně součástí kupní ceny akcií, a nikoli provozním nákladem plynoucím ze Smlouvy o zamezení konkurence. Stěžovatel brojil proti tomu, aby o jedné operaci mezi dvěma subjekty bylo rozhodnuto na obou stranách rozdílným způsobem, tedy doměřením u něj jako prodávajícího s odůvodněním, že částka 5 940 000 Kč není součástí prodeje akcií, ale příjmem z konkurenční doložky, který je třeba zdanit, a na straně kupujícího doměřením téže částky s odůvodněním, že jde o součást kupní ceny za akcie. Stěžovatel usiloval o přistoupení do soudního sporu v této věci na straně Finančního ředitelství v Hradci Králové, ovšem neuspěl, takže mu nebyl znám ani výsledek soudního řízení. V případě vítězství Finančního ředitelství v Hradci Králové žádal o snížení dodatečného platebního výměru o tuto část doměrku.

Toto odvolání bylo zamítnuto výše označeným rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 7. 2006. Zde žalovaný rekapituloval shromážděný spisový materiál a dovodil z něj, že se stěžovatel dopustil některých chyb v účetnictví a že jeho tvrzení o rozsahu, v jakém jeho závazky převyšovaly jeho pohledávky k datu ukončení podnikatelské činnosti, není pravdivé. Žalovaný potvrdil i závěr správce daně o výdajích, které nebyly vynaloženy v roce 2000. K částce 5 940 000 Kč, o kterou byl stěžovateli zvýšen základ daně v roce 2000, žalovaný uvedl, že plynula ze Smlouvy o zamezení konkurence, kterou stěžovatel, společně s Ing. J. K., uzavřel se společností Sklopísek Střeleč-EXIMOS a. s. dne 1. 3. 1996, kdy uzavřel s jistými belgickými společnostmi také smlouvu o prodeji akcií společnosti Sklopísek Střeleč-EXIMOS, a. s., kde byl předtím i členem dozorčí rady. Souvislost mezi těmito smlouvami tkví dle žalovaného pouze v tom, že Smlouva o zamezení konkurence, kterou se stěžovatel mimo jiné zavázal, že se po dobu pěti let od její účinnosti nebude podílet na podnikání v oblasti těžby, zpracování a prodeje křemičitých písků a mletého křemene, nabývá účinnosti dnem podpisu smlouvy o koupi akcií a úplného převodu zatímních listů. Smlouva o zamezení konkurence řešila vztahy mezi stěžovatelem a společností Sklopísek Střeleč-EXIMOS a. s. a její nesplnění nemělo vliv na smlouvu o

převodu akcií této společnosti belgickým společností. Příjem 5 940 000 Kč, který stěžovatel v roce 2000 obdržel ze Smlouvy o zamezení konkurence, tak není součástí příjmů z prodeje akcií, a proto nelze postupovat podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Na tomto závěru nic nemění ani fakt, že u druhé smluvní strany je tato částka posuzována jako výdaj přiřazený ke kupní ceně cenných papírů, tedy jako součást jejich prodejní ceny. Případný rozsudek soudu o tom, zda se u kupující společnosti jednalo o provozní náklady nebo o součást kupní ceny akcií, nedopadal na daňovou povinnost stěžovatele. K daňové uznatelnosti zaplacené daně z převodu nemovitostí žalovaný uvedl, že tato daň nemůže být výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2000, když byla zaplacena dne 4. 2. 1999. Přistoupení k závazku, jímž stěžovatel argumentoval, je závazek Ing. V. ke stěžovateli, nikoli vůči správci daně, takže dlužníkem zůstal i po uzavření této smlouvy stěžovatel, jakkoli je žalovaný povinen ji podle § 59 odst. 7 daňového řádu přijmout i tehdy, kdy není provedena daňovým dlužníkem. Tvzení stěžovatele, že Ing. V. vrátil celou částku 7 000 000 Kč až dne 9. 11. 2000, není rozhodné, neboť okolnost, že v roce 1999 za stěžovatele zaplatil daň někdo jiný, neznamená, že u stěžovatele má být za den úhrady považován až den, kdy stěžovatel splatil dluh tomu, kdo za něj daň zaplatil. Zároveň žalovaný upozornil stěžovatele, že pokud v roce 2005 zjistil, že jeho daňová povinnost v roce 1999 měla být nižší, mohl využít § 41 daňového řádu a podat dodatečné daňové přiznání, a to v prekluzivních lhůtách stanovených daňovým řádem. Ke stěžovateli tvzení, že neuplatnil celou svou daňovou ztrátu, konečně žalovaný připomněl, že daňový subjekt se může rozhodnout uplatnit daňovou ztrátu vzniklou a vyměřenou v minulých letech. Stěžovatel ovšem pouze obhájí výši ztráty z podnikatelské činnosti ve výši 71 953 633,81 Kč dle daňového přiznání, respektive ve výši 166 169 000 Kč dle odvolání. Žalovaný však při porovnávání stěžovatelových příjmů a výdajů žádné stěžovatelem tvrzené porušení zákona o daních z příjmů nezjistil. Z obsahu spisu podle žalovaného plyne, že stěžovatel nesplnil svou důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu a správnost daňově uplatněných výdajů a příjmů a oprávněnost snížení základu daně, jež byly při daňové kontrole zpochybněny, neprokázal.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu k městskému soudu, v níž zejména trval na tom, že ukončení podnikatelské činnosti oznámil Finančnímu úřadu pro Prahu 4 již dne 17. 4. 2000, a nikoli až 10. 10. 2001, tedy po podání daňového přiznání za rok 2000. Brojil proti tomu, že jeho příjem dle Smlouvy o zamezení konkurence je různými správci daně fakticky zdaňován protizákonně dvakrát, a trval na tom, že daň z převodu nemovitosti ve výši 6 250 000 Kč pro něj byla daňovým výdajem až v roce 2000, nikoli v roce 1999, kdy byla zaplacena třetí osobou.

Žalovaný ve svém vyjádření uznal oprávněnost stěžovatelovy námitky ohledně data ukončení jeho podnikatelské činnosti, toto zjištění ovšem nemohlo mít vliv na výši daně. Dále žalovaný trval na rozlišování Smlouvy o zamezení konkurence se společností Sklopísek Střeleč-EXIMOS a. s. a smlouvy o prodeji akcií této společnosti dvojici belgických společností a z toho plynoucí nezávislosti částky získané ze Smlouvy o zamezení konkurence na ceně stěžovatelem prodávaných akcií.

Městský soud v Praze žalobu zamítl rozsudkem, v němž k otázce daňového režimu příjmů ze Smlouvy o zamezení konkurence připomněl, se jedná o smlouvu zcela odlišnou

od smlouvy o prodeji akcií, s jiným předmětem a navíc uzavřenou stěžovatelem s různými subjekty. Z obsahu těchto dvou smluv přitom není zřejmé, že by případné neuzavření Smlouvy o zamezení konkurence jakkoli ovlivnilo uzavření smlouvy o nákupu akcií nebo výši ceny akcií. I kdyby soud akceptoval tvrzení, že výše ceny akcií byla stanovena s přihlédnutím k tomu, že se stěžovatel v jiné smlouvě zavázal v budoucnosti nekonkurovat společnosti, jejíž akcie prodával, nemohla by tato částka být pokládána za součást ceny akcií, neboť nebyla ani vyplacena subjekty, které akcie nakoupily. Předmětná částka tudíž nebyla součástí ceny akcií a jednalo se naopak o ostatní příjem zvyšující majetek žalobce, jenž nepodléhá osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Na tom nic nemění ani tvrzení, že tento příjem nebyl uznán za daňový výdaj u druhé smluvní strany, neboť posouzení u druhé strany smluvního vztahu není pro věc rozhodné. Není přitom možno označovat tuto situaci za dvojí zdanění, neboť u obou subjektů se jedná o zcela samostatná daňová řízení, v jejichž rámci je daňový subjekt povinen prokázat oprávněnost uplatněného výdaje pro daňové účely.

Co se týče neuznání výdaje ve výši 6 250 000 Kč vynaloženého na vrácení půjčky na úhradu daně z převodu nemovitostí, k tomu městský soud připomněl, že šlo o daň z převodu nemovitostí zaplacenou v roce 1999, a to za převod nemovitosti, jejímž vlastníkem byl stěžovatel v roce 1996 po dobu 21 dní. Stěžovatel nepřesvědčil městský soud, že měl tuto nemovitost zahrnutou do obchodního majetku a zdaňoval příjmy z jejího pronájmu, ostatně stěžovatel nezahrnul ani do příjmů z podnikání ani do pohledávek k datu ukončení podnikatelské činnosti částku 125 000 000 Kč, kterou jako dluh vůči stěžovateli uznala společnost DOKA-TAX s. r. o., která od něj tuto nemovitost koupila. Tuto částku stěžovatel nezahrnul v roce 2000 ani do ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů, přitom zaplacenou daň z převodu nemovitostí lze uznat jako daňový výdaj ve zdaňovacím období, kdy budou obdrženy příjmy z prodeje nemovitosti a jen do výše těchto příjmů. Za této situace lze brát v potaz jen to, že byla daň zaplacená v roce 1999; ze spisu ostatně nevyplývá, že by byla zaplacená jiným subjektem než stěžovatelem. Úhradu dluhu Ing. V. nelze ztotožňovat s úhradou daně z převodu nemovitostí, neboť mezi zaplacenou daní z převodu nemovitostí a úhradou dluhu neexistuje žádná časová souvislost, která by měla dopad na základ stěžovatelovy daně z příjmů za rok 2000. Ustanovení § 24 odst. 2 písmeno ch) zákona umožňuje uplatnit jako daňový výdaj zaplacenou daň z převodu nemovitostí, a nikoli splátku půjčky, která je tak pro stěžovatele v roce splacení, tedy v roce 2000, výdajem neovlivňujícím základ daně. Na tom nic nemění ani stěžovatelovo tvrzení, že byla daň z převodu nemovitostí zaplacená v roce 1999 někým jiným než jím samým, ani existence smlouvy nazvané „Přistoupení k závazku“ mezi stěžovatelem a Ing. K. V., neboť obsahem této smlouvy je půjčka s určením účelu, a nikoli přistoupení Ing. V. ke stěžovatelovu závazku zaplatit daň z převodu nemovitostí, neboť smluvní stranou tohoto vztahu není věřitel, tedy Finanční úřad pro Prahu 5. Nic na tom nemění ani stěžovatelovo účtování v systému jednoduchého účetnictví, jelikož ani v něm nemohl v roce 2000 účtovat o zaplacené dani, když ve skutečnosti šlo o vrácení půjčky a daň sama byla zaplacená v roce 1999.

Ke stěžovatelovu tvrzení, že žalovaný upřednostňoval skutečnosti zvyšující stěžovatelovu daňovou povinnost, městský soud uvedl, že jsou nekonkrétní, a proto nemohly být shledány důvodnými, neboť stěžovatel neuvedl žádné konkrétní skutečnosti k dalším příjmům či výdajům, jež by mohly mít na výši jeho daňové povinnosti vliv.

Námitkou nesprávného data ukončení stěžovatelovy podnikatelské činnosti se městský soud nezabýval, neboť žalovaný toto své pochybení uznal, aniž by mělo vliv na důvodnost ostatních námitek, a stěžovatel na ní v průběhu dalšího řízení před soudem již netrval. Námitkou, že bez výdajů převyšujících 71 milionů korun by stěžovatel nedosáhl svého skutečného výsledku v podnikání, se městský soud nezabýval, neboť byla uplatněna až po lhůtě k rozšíření žalobních bodů v replice k vyjádření žalovaného.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z posuzované kasační stížnosti je přes její občasnou nesrozumitelnost danou používáním nedokončených myšlenek a nesourodých formulací zjevné, že se opírá o dvě zásadní kasační námitky, na něž ostatně reagoval již žalovaný ve svém rozhodnutí a městský soud v nyní posuzovaném rozsudku.

Prvá z těchto námitek se opět týká zdanění částky 5 940 000 Kč, u níž správce daně ani následně žalovaný neuznali, že by se na ni vztahovalo osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení jsou od daně osvobozeny „*příjmy z prodeje cenných papírů nabytých poplatníkem v rámci kupónové privatizace; příjmy z prodeje ostatních cenných papírů, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji nebo vrácení dobu 6 měsíců, a dále příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 6 měsíců. ... Osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje cenných papírů, které jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do 6 měsíců od ukončení podnikatelské nebo 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 5 let od nabytí těchto cenných papírů. Osvobození se nevztahuje na příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu nebo při změně investičního podílového fondu na otevřený podílový fond, který byl nebo je zahrnut do obchodního majetku, a to do 6 měsíců od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7). ... Osvobození se nevztahuje na příjmy, které plynou poplatníkovi z budoucího prodeje cenných papírů, uskutečněného v době do 6 měsíců od nabytí, a z budoucího prodeje cenných papírů, které jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do 6 měsíců od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), i když kupní smlouva bude uzavřena až po 6 měsících od nabytí nebo po 6 měsících od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7). Obdobně se postupuje u příjmů plynoucích jako protihodnota menšinovým akcionářům při uplatnění práva hlavního akcionáře na výkup účastnických cenných papírů podle zvláštního právního předpisu.“*

Ani zdejší soud nenašel důvod, proč se odchýlit od výkladu provedeného dostatečně podrobně žalovaným a městským soudem a označit stěžovatelův příjem ze Smlouvy o zamezení konkurence za příjem z prodeje cenných papírů. Přiklání se tak k názoru, že Smlouva o zamezení konkurence uzavřená stěžovatelem se společností Sklopísek Střeleč-EXIMOS, a. s. není součástí smlouvy o prodeji akcií této společnosti belgickým

společností. Je sice pravdou, že z této smlouvy ze dne 1. 3. 1996, jež je založena ve správním spise, je zjevné, že je uzavírána v souvislosti s rozhodnutím stěžovatele a Ing. J. K. zbavit se svých akcií ve společnosti Sklopísek Střeleč-EXIMOS, a. s., to ovšem nic nemění na tom, že je tato smlouva nezávislá na smlouvě o prodeji akcií vydaných touto společností. Tato souvislost mezi oběma smlouvami se totiž omezuje toliko na to, že pokud by stěžovatel své akcie neprodal a nezprostil se svého členství v řídicích orgánech společnosti Sklopísek Střeleč-EXIMOS, a. s., byl by stále členem těchto řídicích orgánů, a nikoli potenciálním konkurentem se znalostí vnitřních poměrů této společnosti, jehož je vhodné si zavázat samostatným závazkem o zamezení konkurence. Přitom samostatnost tohoto závazku je zjevná i z toho, že nejde o pouhou konkurenční doložku obsaženou ve smlouvě o prodeji akcií, kde by byla odměna za zdržení se konkurence konzumována již v ceně akcií, nýbrž každé ze stran této samostatné smlouvy z ní plyne nový závazek a právo. Ani platby, které stěžovateli z této Smlouvy o zamezení konkurence každoročně plynuly, tak nelze pokládat za splátky kupní ceny, jak se snaží naznačit v kasační stížnosti. Formou přirovnání lze tvrdit, že je tato vazba mezi oběma smlouvami obdobně těsná, či naopak volná, jako například vazba mezi smlouvou o koupi zahrady se současně uzavřenou smlouvou o tom, že osoba tuto zahradu prodávající se o ni bude dalších několik let starat, aby nezarůstala plevelem, a bude za to dostávat pravidelnou finanční úhradu. Ani zde by jistě nebylo možno tvrdit, že pravidelné platby za údržbu zahrady jsou fakticky příjmy z jejího prodeje formou jakýchsi splátek kupní ceny, byť je nesporné, že kdyby nedošlo ke smlouvě o prodeji zahrady, neměla by smlouva o její údržbě smysl, neboť by nikdo neplatil vlastníkově za to, že udržuje svou vlastní zahradu.

Zdejší soud přitom neshledává toto nepodřazení stěžovatelova příjmu výše citovanému ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů rozporným ani se zásadou zákazu dvojího zdanění, jejíž význam byl v judikatuře zdejšího soudu v poslední době vyzdvížen zejména v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, sp. zn. 9 Afs 16/2007 (publ. pod č. 1221/2007 Sb. NSS), či předtím v judikatuře Ústavního soudu. Z ní lze zmínit zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 8. 2004, sp. zn. I. ÚS 621/02 (Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, sv. 34, č. 115): „*Při ukládání a vymáhání daní jsou orgány veřejné správy povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod (čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod), což znamená, že i za situace, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů, je třeba respektovat princip zákazu dvojího zdanění.*“ V nyní posuzovaném případě ovšem není zjevné, že by skutečně ke dvojímu zdanění došlo. Stěžovatel sice zmiňuje, že Finanční ředitelství v Hradci Králové posoudilo předmětnou Smlouvu o zamezení konkurence jako součást smlouvy o koupi cenných papírů zvyšující hodnotu finanční investice, toto své tvrzení ovšem jednak nijak nedokládá a zejména sám v průběhu řízení zmiňoval, že toto rozhodování Finančního ředitelství v Hradci Králové bylo podrobováno soudnímu přezkumu, neuvádí však, s jakým výsledkem.

Zejména je však třeba připomenout, že zde ve skutečnosti nehrozí vznik situace, kdy by daň byla vybrána dvakrát. Předmětná částka je totiž zdaňována pouze u stěžovatele. U společnosti Sklopísek Střeleč-EXIMOS, a. s. – bude-li vycházeno z údajů zmiňovaných stěžovatelem – pouze nebyla tato částka uznána jako výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Nelze tedy tvrdit, že by u této společnosti byla částka vyplacená stěžovateli také zdaňována, pouze o ni nebyl u této společnosti základ daně

snížen. Skutečnost vyplacení této částky tak způsobila stěžovateli zvýšení daňové povinnosti; u společnosti Sklopísek Střeleč-EXIMOS, a. s. neměla na zvýšení daňové povinnosti vliv, pouze o ni nebyla daňová povinnost snížena. Takovou situaci, kdy jednomu daňovému subjektu je v důsledku nějaké vzájemné platby daňová povinnost zvýšena a jinému není souběžně snížena, však nelze označit jako dvojí zdanění, kterým je zásadně stav, kdy je zdaněn „*jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů*“, jak bylo uvedeno ve výše citovaném nálezu Ústavního soudu I. ÚS 621/02. Stěžovatel tak fakticky nebíjí proti dvojímu zdanění, nýbrž toliko touží po tom, aby měla tato platba ze Smlouvy o zamezení konkurence buď pozitivní vliv na daňovou povinnost jeho smluvního partnera, či – ještě lépe – nulový vliv na daňovou povinnost jeho. První pro něj přijatelné řešení však není předmětem rozhodnutí zdejšího soudu v této věci, druhé rozhodnutí je pak nepřípustné z důvodu výše rozebrané nezávislosti Smlouvy o zamezení konkurence na smlouvě o prodeji akcií a z toho plynoucí nepodřaditelnosti příjmu z této smlouvy pod osvobozující ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů.

Druhou stěžovatelovou námitkou pak je, že mu měla být jako daňový výdaj uznána zaplacená daň z převodu nemovitostí ve výši 6 250 000 Kč. Zde vychází stěžovatel z ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, podle něž je výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů také „*daň z převodu nemovitostí, a to i v případě zaplacení ručitelem za původního vlastníka, a daň z nemovitostí, jen pokud byly zaplacený, dále ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25. ... Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku.*“

Již z textu tohoto ustanovení je zjevné, že zákonodárce přesně určil, v jakém zdaňovacím období lze tento výdaj uplatnit coby daňově uznatelný. Není tedy na vůli daňového subjektu, v jakém zdaňovacím období jej daňově uplatní, přičemž není rozdíl mezi tím, zda by chtěl tuto svou vůli vyjádřit formou prostého výběru roku, kdy jej uplatní v daňovém přiznání, nebo formou uzavření soukromoprávního úkonu, kterým by toto uplatnění daňově uznatelného výdaje oproti určení provedenému zákonodárcem pozdržel či urychlil. Není-li totiž tento časový posun v uplatnění tohoto daňově uznatelného výdaje možný na základě jednostranného projevu vůle daňového subjektu pozdějším či dřívejším použitím v daňovém přiznání, nemůže být situace jiná poté, co k jeho vůli přistoupí vůle jiného soukromého subjektu, které se setkají ve formě soukromoprávního úkonu, neboť na takovou možnost výše citovaný zákon nijak nepamatuje.

Tím spíše není rozhodné ani to, jakou konkrétní formu tyto soukromoprávní subjekty svému právnímu úkonu dají, jak vyplývá například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003 (publ. na www.nssoud.cz): „*Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého; rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům si zvolit, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí (např. zda bude uzavřena smlouva o dílo, smlouva o obstarání věci, smlouva mandátní, smlouva o pracovní činnosti, smlouva o provedení práce*

apod.), veřejnoprávní předpisy daňové nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.“ Stěžovatelovo lpění na tom, že smlouva uzavřená dne 10. 1. 1999 mezi ním a Ing. K. V. byla smlouvou o přistoupení k závazku ve smyslu § 533 a násl. občanského zákoníku, a nikoli smlouvou o půjčce, jak tvrdí městský soud, je tedy zbytečné. Tato smlouva, jejíž pomocí chtěl stěžovatel řešit svou dočasnou platební neschopnost, nemohla bez ohledu na své označení nic změnit na tom, že stěžovatel splnil svou povinnost zaplatit daň z převodu nemovitostí v roce 1999 a že jedinečně k tomuto roku mohl takto zaplacenou částku uplatnit podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

Na tomto závěru nemůže nic změnit ani stěžovatelův poukaz na to, jak byly v letech 1995 a 1996 údajně zdaňovány příjmy z této nemovitosti, skrytý navíc v nepřiliš srozumitelné větě: *„Současně žalobce dodává, že v letech 1995, 1996, byly nájmů z předmětné nemovitosti zdaňovány dle ustanovení § 7 (předmět podnikání) zákona o dani z příjmu a tudíž při prodeji došlo ve vazbě na daň z převodu s výdaji mající spojení s příjmy v předchozích letech zdaňovanými, tedy je tady i časová souvislost, kterou soud i žalovaný opomíjí.“* Ani zdejšímu soudu nezbývá, než opomenout tuto časovou souvislost, kterou ve výše citované větě nenašel, a setrvat na výše uvedených závěrech o nedůvodnosti této stěžovatelovy námitky, stejně jako celé kasační stížnosti, a to i při vědomí stěžovatelovy nekonkrétní a nepodložené kritiky, že žalovaný zdůrazňoval a zohledňoval pouze kladné výsledky jeho podnikatelské činnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by městský soud nesprávně posoudil právní otázku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. či že by byly v posuzovaném případě dány vady řízení ve smyslu písmene b) téhož ustanovení.

Ze všech shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 7. února 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu