



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **K. P.**, zastoupeného JUDr. Josefem Lžičarem, advokátem se sídlem Sokolovská 24, 186 00 Praha 8 - Karlín, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2008, č. j. 4088/08-1100-500144, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 25. 3. 2009, č. j. 59 Ca 74/2008 - 40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 25. 3. 2009, č. j. 59 Ca 74/2008 - 40, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou dne 26. 5. 2008 u Krajského soudu v Ústí nad Labem se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2008, č. j. 4088/08-1100-500144, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu v Tanvaldě (dále též „správce daně“) ze dne 20. 6. 2007, č. j. 21409/07/188970/1193, kterým byla žalobci dodečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob ve výši 9 932 564 Kč za zdaňovací období roku 2001. Podstatou řešeného sporu byla otázka, zda částka ve výši 31 201 000 Kč, kterou v roce 2001 vyplatil žalobci Fond národního majetku (dále též „Fond“) na základě dohody o narovnání nad rámec vrácené dražební jistiny ve výši 29 999 000 Kč, je předmětem daně z příjmů fyzických osob. Žalobci byla v roce 2001 od Fondu připsána na účet částka ve výši 61 200 000 Kč; z toho částka 29 999 000 Kč připadla na specifikovanou dražební jistinu, která byla touto platbou žalobci vrácena, nebyla proto předmětem daně. Dále se žalovaný zabýval tím, je-li

předmětem daně částka 31 201 000 Kč. Žalovaný tuto částku považoval za blíže nespecifikovanou částku, která byla zaplacená nad vrácenou dražební jistinu jako součást závazku Fondu v rámci mimosoudního vyrovnání s odvolatelem, neboť obě strany sporu interpretovaly výše uvedenou částku rozdílně. Ministerstvo financí (jako právní nástupce Fondu) tvrdilo, že se jednalo o úroky z prodlení, podle žalobce však šlo o náklady dříve vyčíslené v soukromoprávní žalobě vedené u Městského soudu v Praze (nároky z titulu vypořádání bezdůvodného obohacení, popř. za Fond národního majetku poskytnutého plnění třetí osobě, příp. dluhy na sankčních postizích). Správce daně přisvědčil tvrzení Ministerstva financí, že předmětná částka představovala úroky z prodlení, na základě čehož vyměřil žalobci z této částky daň v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“). Žalovaný konstatoval, že předmětnou částku, tj. příjem charakteru mimosoudního vyrovnání, lze považovat za ostatní příjem podle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů, který není osvobozen od daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 citovaného zákona. Zdůraznil, že daňový subjekt dostatečně neprokázal povahu předmětné částky, neunesl tak důkazní břemeno. Žalovaný po posouzení všech rozhodných skutečností uzavřel, že pokud by se v případě vyplacené částky ve výši 31 201 000 Kč na základě dohody o narovnání nejednalo o příjem z kapitálového majetku podle § 8 zákona o daních z příjmů (jak deklaroval správce daně), jednalo by se o ostatní příjem podle § 10 citovaného zákona, neboť došlo ke zvýšení majetku žalobce.

Krajský soud rozsudkem ze dne 25. 3. 2009, č. j. 59 Ca 74/2008 - 40, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění citovaného rozsudku krajský soud uvedl, že ustanovení § 3 odst. 1 písm. e) ve spojení s ustanovením § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů považuje za předmět daně z příjmů fyzických osob mimo jiné ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku. V souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, je zvýšení majetku zákonnou podmínkou pro podřazení příjmů pod ustanovení § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se proto zabýval posouzením otázky, zda v řešeném případě došlo ke zvýšení majetku žalobce. Byla-li mezi Fondem národního majetku a žalobcem uzavřena dohoda o narovnání, lze usuzovat, že mezi těmito subjekty existoval závazkový právní vztah. Obsahem závazku jsou práva a povinnosti dlužníka a věřitele. V posuzovaném případě Fond vystupoval v postavení dlužníka, dlužil tedy žalobci určitou částku, a žalobce byl v postavení věřitele, neboť měl vůči státu, reprezentovanému Fondem národního majetku, pohledávku. Mezi účastníky závazkového vztahu byla sporná výše plnění, a tak ve snaze předejít dalším nesrovnalostem a sporům, zrušili předchozí závazek a nahradili ho závazkem novým, v němž se Fond zavázal uhradit žalobci částku ve výši 61 200 000 Kč. Takovému závazku dlužníka musela předcházet pohledávka žalobce, jejíž výše byla účastníky dohodnuta v dohodě o narovnání. Krajský soud v napadeném rozsudku uzavřel, že plnění poskytnuté na základě dohody o narovnání nelze považovat za ostatní příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů, neboť dlužníkovu plnění předchází pohledávka věřitele a nelze bez dalšího konstatovat, že došlo ke zvýšení majetku věřitele. Žalovaný tak pochybil v tom, že nerespektoval obsah dohody o narovnání a že z řádně zjištěného skutkového stavu vyvodil závěr nerespektující podstatu a smysl vlastnického práva žalobce.

Na jednání konaném dne 25. 3. 2009 vznesl žalobce námitku prekluze, kterou se krajský soud nezabýval, neboť byla vznesena opožděně, tj. po lhůtě vyplývající z ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). K tomu krajský soud uvedl, že případné překročení lhůty pro vyměření daně je nezákonností, která musí být včas namítána; případné překročení této lhůty nečiní rozhodnutí ani nepřezkoumatelným ani nicotným.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu včas podanou kasační stížností namítaje, že jsou dány důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel nesouhlasí s postupem krajského soudu, který místo aby se zabýval otázkou, zda částka ve výši 31 201 000 Kč vyplacená žalobci má být předmětem daně z příjmů fyzických osob, řešený problém zúžil na otázku, zda Fondem poskytnuté plnění ve výši 61 200 000 Kč lze podřadit pod ostatní příjem ve smyslu ustanovení § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel připomíná, že v napadeném rozhodnutí provedl podrobný rozbor všech důkazů a dospěl k závěru, že předmětná částka svým charakterem sice odpovídá příjmu z kapitálového majetku podle ustanovení § 8 zákona o daních z příjmů, ovšem v dohodě o narovnání není tato částka blíže specifikována, proto se jedná o ostatní příjem podle ustanovení § 10 citovaného zákona. Navíc sám žalobce na straně 5 podané žaloby připouští, že došlo ke zhodnocení dražební jistiny o úroky, poplatné času a inflaci, čili ke zvýšení jeho majetku.

K nálezů Ústavního soudu, jenž krajský soud aplikoval na daný případ, stěžovatel uvádí, že v něm byla řešena zcela jiná situace, a to přeměna pohledávky za peníze. V posuzované věci se však nejedná o přeměnu pohledávky za peníze, nýbrž o zhodnocení pohledávky v důsledku inflace a úrokových mír; v daném případě tak zcela jednoznačně došlo ke zvýšení majetku z částky 29 999 000 Kč na částku 61 200 000 Kč.

Stěžovatel zpochybnil argumentaci učiněnou krajským soudem, že plnění poskytnuté na základě dohody o narovnání nelze považovat za ostatní příjem ve smyslu § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť dlužníkovu plnění předchází pohledávka věřitele a nelze bez dalšího konstatovat, že došlo k navýšení majetku. Tvrdí, že tato argumentace by popřela samotnou podstatu daně z příjmů. Například příjem z výhry v loterii [§ 10 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů] v případě, že by nebyl včas uhrazen, dostal by se do závazkového vztahu do pozice dlužník – věřitel a jeho uhrazení by podle krajského soudu neznamenovalo nic jiného, než že nedošlo ke zvýšení majetku. V posuzované věci je proto nutné vycházet ze skutečnosti, že pohledávka obecně zakládá zdanitelný příjem, jenž se zdaňuje v okamžiku jeho přijetí, nejde-li o příjem, který není předmětem daně nebo je od daně osvobozen. Proto se v dané věci nelze dovolávat výše uvedeného nálezů Ústavního soudu, neboť v případě posuzovaném Ústavním soudem šlo o příjem osvobozený od daně podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů.

Povaha částky ve výši 31 201 000 Kč nebyla v dohodě o narovnání specifikována, proto stěžovatel při jejím hodnocení vycházel ze spisového materiálu. Do protokolu o ústním jednání sepsaného v den zahájení daňové kontroly (11. 5. 2006) žalobce uvedl, že prostředky, které obdržel od Fondu národního majetku jsou prostředky, které byly dříve

jím složený na účet Fondu v rámci privatizačních úkonů, resp. částka, která byla nad výši složených prostředků je úrokem z termínovaného vkladu, na které Fond vklady podnikatelů ukládá a tyto úroky jsou zdaněny srážkovou daní. K tomu předložil správce daně dva dopisy od Fondu (ze dne 19. 6. 2000 a 15. 3. 2005), které měly prokázat, že se dražební jistina úrokově zhodnocovala. Později však žalobce od tohoto tvrzení upustil a při řízení žádným důkazním prostředkem toto tvrzení nevyvrátil. Stěžovatel tak dospěl k závěru, že majetek žalobce byl zvýšen o 31 201 000 Kč; jde tedy o ostatní příjem podle § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V tomto ohledu stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 Afs 33/2004 - 62, který na rozdíl od citovaného nálezu Ústavního soudu pojímá problematiku ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů uceleně a konzistentně.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnosti odmítnout pro nepřípustnost.

Kasační stížnost je důvodná.

Ze spisu vyplynuly následující skutečnosti:

Žalobce dne 23. 10. 1993 vydražil privatizovanou jednotku Mrazírny Dýšina, s. p., kterou prodával Fond národního majetku na základě schváleného privatizačního projektu podle zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby (dále též „zákon č. 91/1991 Sb.“). Cena vydraženého majetku byla stanovena ve výši 173 000 000 Kč a před dražbou složil žalobce na účet Fondu dražební jistotu ve výši 30 000 000 Kč, z níž mu byl odečten poplatek za účast na dražbě ve výši 1000 Kč. Následně bylo zjištěno, že v rozporu s ustanovením § 3 zákona č. 92/1991 Sb. byl předmětem dražby i majetek z privatizace přímo vyloučený (pozemky ve vlastnictví církví). Po zjištění, že převod majetku byl absolutně neplatný, se žalobce rozhodl odstoupit od výše uvedené dražby, tuto skutečnost oznámil Fondu a požádal o vrácení zaplacené dražební jistiny a o náhradu vzniklé škody. Vzniklou situaci se nepodařilo vyřešit smírně, proto byl žalobce nucen obrátit se na soud s žalobou o zaplacení částky 53 119 988 Kč, jež byla tvořena nárokem na vrácení dražební jistiny, bezdůvodného obohacení a způsobené škody, a s žalobou na určení, že právní vztah nenastal. Teprve dne 29. 8. 2001 byla mezi Fondem a žalobcem uzavřena dohoda o narovnání, v níž se obě strany dohodly na úplném vypořádání vzájemných vztahů tak, že Fond zaplatí žalobci částku ve výši 61 200 000 Kč za předpokladu, že žalobce vezme obě podané žaloby zpět. Částka 61 200 000 Kč byla žalobci poukázána na účet dne 12. 9. 2001.

Výzvou správce daně ze dne 27. 7. 2005 byl žalobce vyzván k podání daňového priznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2001, načež žalobce toto priznání podal a

vyčísлил základ daně za rok 2001 na 0 Kč a rovněž daň na 0 Kč. Dne 13. 10. 2005 zaslal správce daně Fondu výzvu k součinnosti třetích osob s žádostí o sdělení, na základě čeho byla stanovena výše částky 61 200 000 Kč. Jako odpověď byla správci daně zaslána dne 21. 10. 2005 fotokopie žalobního návrhu, jímž se žalobce po Fondu domáhal zaplacení částky ve výši 53 119 998 Kč s příslušenstvím.

Správce daně zahájil dne 11. 5. 2006 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2001, k čemuž žalobce na ústním jednání uvedl, že prostředky zaslané Fondem byly prostředky, které v rámci privatizačních úkonů složil na účet Fondu. Částka, která byla nad výši složených prostředků, byla úrokem z termínovaného vkladu, na něž Fond vklady podnikatelů ukládá u České národní banky. Tyto úroky jsou zdaněny srážkovou daní. Dne 5. 6. 2006 byl při daňové kontrole sepsán protokol o ústním jednání, na němž žalobce doložil správci daně důkazní prostředky k obdržené částce 61 200 000 Kč, konkrétně dopis Fondu ze dne 19. 6. 2000 adresovaný právnímu zástupci žalobce, týkající se výše přijatelné částky na uzavření dohody o narovnání. V citovaném dopise Fond uvedl, že za přijatelnou částku pokládá ve smyslu posledního jednání částku 30 000 000 Kč plus úroky z této částky připsané ve prospěch Fondu.

Dne 16. 8. 2006 zaslal správce daně opětovně Fondu výzvu k součinnosti třetích osob a dotázal se jak byla stanovena výše vyplacené částky, jež byla poukázána na účet žalobce v roce 2001. Ministerstvo financí, které ke dni 1. 1. 2006 vstoupilo do práv a povinností Fondu na základě zákona č. 178/2005 Sb., o zrušení Fondu národního majetku, odpovědělo správci daně, že vzhledem k absolutní neplatnosti dražby Výkonný výbor Fondu národního majetku na svém jednání konaném dne 4. 6. 2001 projednal návrh možnosti mimosoudního vyřešení případu a rozhodl o uzavření mimosoudního narovnání za podmínek, že po zpětvzetí obou žalob bude žalobci vrácena dražební jistota ve výši 29 999 000 Kč spolu s 16 % úrokem p. a., tj. 61 200 000 Kč. Dohoda o narovnání byla žalobcem akceptována a pro Fond byla přijatelná, neboť samotný úrok z dražební jistiny činil v roce 2001 částku 37 899 011 Kč, tedy částku vyšší než je částka 31 200 000 Kč, navíc v návaznosti na neplatnou dražbu by se v případě prohraného soudního sporu jednalo ještě o podstatně vyšší částku (jistina 53 119 998 Kč s 16 % úrokem z prodlení a náklady soudního řízení). Závěrem ministerstvo uvedlo, že částka 31 201 000 Kč připadající na úrok z prodlení nebyla při výplatě sražena srážkovou daní.

Ve zprávě z daňové kontroly ze dne 20. 6. 2007 správce daně dospěl k závěru, že vyplacený úrok z prodlení ve výši 31 201 000 Kč je předmětem daně z příjmů podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, tudíž měl být uveden v přiznání k daní z příjmů fyzických osob za rok 2001. Proto téhož dne správce daně dodatečným platebním výměrem stanovil žalobci základ daně ve výši 31 201 000 Kč a doměřil mu daň ve výši 9 932 564 Kč.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal správnost postupu krajského soudu v předcházejícím řízení a dospěl k závěru, že řízení před krajským soudem bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. V takovém případě není Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a mohl se proto z úřední povinnosti zabývat námitkou prekluze práva daň vyměřit či doměřit. Tuto námitku vznesl žalobce na ústním jednání konaném dne 25. 3. 2009 před krajským

soudem, byť ji žalobce chybně formuloval jako námitku promlčení. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že není oprávněn tuto námitku hodnotit, neboť byla vznesena opožděně a zmeškání lhůty nelze v daném případě prominout. Dále krajský soud konstatoval, že případné překročení lhůty pro vyměření daně je nezákonností, která musí být včas namítána; nečiní tedy rozhodnutí nepřezkoumatelným ani nicotným. Tento právní názor však Nejvyšší správní soud nesdílí. V souladu s judikaturou Ústavního soudu platí, že „[i]nstitut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...). Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v první řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přiblížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, s ohledem na citovanou judikaturu Ústavního soudu uvedl, že *pokud by správní soudy nepřiblížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům, čímž by se dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, kterým je ochrana veřejných subjektivních práv fyzických i právnických osob. Soudy přitom nemusí v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňového řádu“). Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k negativnímu závěru ohledně prekluze, není nutné, aby své úvahy v odůvodnění rozhodnutí výslovně uváděl. Soud má však povinnost vždy se vyjádřit k otázce prekluze, je-li namítána, a dále v případě, že sice nebyla namítána, ale přitom sám dospěl závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.*

V posuzované věci krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně uvedl, že se námitkou prekluze s ohledem na její opožděnost vůbec nezabýval, přestože ji žalobce na jednání konaném dne 25. 3. 2009 uplatnil. Tato skutečnost mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť s ohledem na výše uvedené je povinností krajského soudu zabývat se otázkou prekluze z úřední povinnosti. Bude tedy na krajském soudu, aby v dalším řízení námitku prekluze posoudil, neboť pochybil, pokud tak v předcházejícím řízení neučinil. Nejvyšší správní soud za dané procesní situace nemůže sám hodnotit otázku, zda v posuzované věci uplynula prekluzivní lhůta ve smyslu ustanovení § 47 daňového řádu. Pokud by se touto otázkou zabýval, aniž se s ní předtím vypořádal krajský soud, nahradil by tímto postupem ve své podstatě závěry krajského soudu a vzal by účastníkům řízení možnost obrany proti takto formulovaným právním závěrům v oprávněném prostředku, tj. v kasační stížnosti, a tím by Nejvyšší správní soud v daném případě nepřípustným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatele.

Dále se Nejvyšší správní soud musel zabývat tím, zda je povinen odpovědět na námitky uplatněné stěžovatelem v kasační stížnosti v situaci, kdy řízení před krajským soudem bylo stíženo takovou vadou, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o

věci samé. Při řešení této otázky aplikoval Nejvyšší správní soud usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74. V tomto usnesení rozšířený senát vyslovil, že „*krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud podotýká, že zabývat se těmito oddělitelnými otázkami je nutno jen tehdy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (či lze-li vzhledem k okolnostem rozumně předpokládat, že takový význam mít bude). Pokud se však s ohledem na dosavadní výsledky řízení, povahu věci či z jiných důvodů stávají v důsledku zrušovacího rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost některé skutkové a právní otázky (a k nim směřující žalobní či stížní námitky) bezpředmětnými, není nutno se jimi zabývat; postačí toliko zdůvodnit, proč je má soud v daném řízení nadále za bezpředmětné*“. Podle Nejvyššího správního soudu lze závěry rozšířeného senátu vztáhnout rovněž na posuzovaný případ, kdy řízení před krajským soudem trpí takovou vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Zdejší soud dospěl k závěru, že kasační námitky stěžovatele směřují proti části rozsudku krajského soudu, která je oddělitelná od části dotčené vadou řízení, jež mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Konkrétně se jedná o posouzení otázky, zda částka uhrazená žalobci Fondem národního majetku podléhá dani z příjmů fyzických osob, s níž se krajský soud nepochybně dostatečně vypořádal a jejíž řešení ze strany zdejšího soudu má význam pro další řízení a rozhodnutí krajského soudu ve věci.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nesprávného posouzení právní otázky soudem. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že krajský soud poněkud nevhodně zúžil rozsah posuzovaného problému, neboť se zabýval pouze otázkou, zda plnění poskytnuté Fondem žalobci (částku 61 200 000 Kč) lze podřadit pod ostatní příjem ve smyslu § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ohledně částky 29 999 000 Kč nebylo mezi stranami sporu, neboť obě shodně tvrdily, že částka připadající na dražební jistinu nepodléhá dani z příjmu. Krajský soud se tedy měl zabývat posouzením právní otázky, zda částka přesahující dražební jistinu, tj. 31 200 000 Kč má podléhat dani z příjmů či nikoliv.

S přihlédnutím k době, kdy byla dohoda o narovnání uzavřena (29. 8. 2001) a kdy byla částka ve výši 61 200 000 Kč žalobci uhrazena (12. 9. 2001), aplikoval Nejvyšší správní soud při svých dalších úvahách ustanovení zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném do 30. 12. 2001 (dále též „obč. zák.“), a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2001.

Podle ustanovení § 585 obč. zák., dohodou o narovnání mohou účastníci upravit práva mezi nimi sporná nebo pochybná. Dohoda, kterou mají být mezi účastníky upravena veškerá práva, netýká se práv, na něž účastník nemohl pomýšlet (odstavec 1). Byli dosavadní závazek zřízen písemnou formou, musí být dohoda o narovnání uzavřena písemně; totéž platí, týká-li se dohoda promlčeného závazku (odstavec 2). Dosavadní závazek je nahrazen závazkem, který vyplývá z narovnání (odstavec 3).

Dohoda o narovnání tedy směřuje k úpravě sporných nebo pochybných práv mezi účastníky této dohody. Slouží především k předcházení dalším sporům mezi účastníky závazkového vztahu a je nástrojem mimosoudního řešení sporu, kdy strany odstraňují spornost či pochybnost závazku, který mezi nimi existuje. Z právního hlediska je dohoda o narovnání právní skutečností způsobující zpravidla zánik dosavadního závazku na straně jedné a právní skutečností mající za následek vznik závazku nového na straně druhé. Fakticky se tato dohoda podle okolností může blížit částečně dohodě o prominutí dluhu, uznání dluhu nebo dohodě zakládající závazek, kterému dosud mezi stranami žádný závazek neodpovídal (srov. ELIÁŠ, K. a kolektiv. Občanský zákoník. Velký akademický komentář. Praha: Linde, 2008. s. 1706).

S krajským soudem lze souhlasit potud, že mezi žalobcem a Fondem národního majetku existoval závazkový právní vztah. Strany se dohodly upravit sporná práva, z tohoto vztahu vyplývající, uzavřením dohody o narovnání. Původní závazek byl nahrazen závazkem novým, v němž se Fond zavázal uhradit žalobci částku 61 200 000 Kč a žalobce se zavázal vzít zpět podané žaloby. Správná je rovněž úvaha, že zavázal-li se Fond zaplatit žalobci částku 61 200 000 Kč, musela tomuto závazku předcházet pohledávka žalobce, jejíž výše byla určena v dohodě o narovnání. Nelze však akceptovat názor krajského soudu, že existovala-li před uzavřením dohody o narovnání pohledávka žalobce vůči Fondu, nelze bez dalšího částku vyplacenou podle této dohody považovat za příjem, při kterém došlo ke zvýšení majetku žalobce.

Nejvyšší správní soud upozorňuje, že v posuzovaném případě je nezbytné u částky, která byla žalobci Fondem zaplacená (61 200 000 Kč), zkoumat právní důvod zaplacených peněžních prostředků. Teprve pak lze rozhodnout, zda daná částka podléhá dani z příjmů či nikoliv. Krajský soud posuzoval částku 61 200 000 Kč jako celek a dospěl k závěru, že nedošlo ke zvýšení majetku žalobce, jelikož šlo o splacení pohledávky, kterou měl žalobce vůči Fondu. Tato úvaha krajského soudu však není správná. Pokud by totiž bylo v řízení prokázáno, že částka přesahující dražební jistinu (31 201 000 Kč), je například úrokem z prodlení právě z dražební jistiny, podléhala by tato částka dani z příjmů podle ustanovení § 8 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Teprve bude-li zjištěno, že částka převyšující dražební jistinu není ani příjmem ze závislé činnosti, ani příjmem z podnikání, kapitálového majetku či příjmem z pronájmu, bude úkolem krajského soudu zkoumat, zda jde o tzv. ostatní příjem, při němž dochází ke zvýšení majetku ve smyslu § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a zda je tedy uvedená částka předmětem daně z příjmů. Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud nesprávně zúžil posuzovanou právní otázku pouze na to, zda v daném případě došlo ke zvýšení majetku žalobce, neboť v dané věci bylo rozhodující jasné specifikovat, z čeho se skládá celková částka vyplacená Fondem žalobci v roce 2001, a na základě zjištěné povahy dílčích částek posoudit, jsou-li tyto částky předmětem daně z příjmů.

K odkazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2005, č. j. 5 Afs 33/2004 - 62, zdejší soud uvádí, že citovaný rozsudek byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, nelze k němu v tomto ohledu tudíž přihlížet. Ve zrušovacím nálezu Ústavní soud uvedl, že „[p]ři aplikaci § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nutné zkoumat, zda při uskutečněném příjmu dochází taktéž ke zvýšení majetku stěžovatelky. Pokud k takovému kritériu Nejvyšší správní soud nepřihlédl,

nešetřil podstatu a smysl základního práva stěžovatelky na vlastnictví a přijatým výkladem se ocitl mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti. Rozšířil totiž daňovou povinnost na situaci, na kterou při řádném (mírnějším) výkladu zákona daňová povinnost nedopadá. Zasáhl tedy do práva stěžovatelky garantovaného čl. 11 Listiny a postupoval v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny.“ Stěžovatel v kasační stížnosti poznamenal, že v případě řešeném Ústavním soudem byla řešena přeměna pohledávky za peníze, která nebyla Ústavním soudem chápána jako navýšení majetku, kdežto v nyní posuzovaném případě dochází ke zhodnocení pohledávky v důsledku inflace a úrokových mír. K této poznámce Nejvyšší správní soud uvádí, že význam citovaného nálezu Ústavního soudu spočívá v závěru, že podřazení příjmů pod ostatní příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů je podmíněno zvýšením majetku. Není proto rozhodné, zda v Ústavním soudem řešené věci byl majetek stěžovatelky reálně zvýšen či nikoliv, nýbrž skutečnost, že při aplikaci § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů se správci daně a potažmo i soudy musí otázkou zvýšení majetku vždy zabývat.

Úkolem krajského soudu v dalším řízení tak bude, neshledá-li důvodnou námitku prekluze, aby posoudil a zřetelně identifikoval, jaká část zaplacené částky (61 200 000 Kč) připadá na dražební jistinu a čím je tvořena její zbyvající část. Teprve poté bude krajský soud moci posuzovat, zda tyto dílčí částky podléhají dani z příjmů fyzických osob.

S ohledem na výše uvedená tvrzení Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a tak podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 7. října 2009

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu