



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy a soudce zpravodaje JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **P. K.**, zastoupené Mgr. Liborem Holemým, advokátem, se sídlem Meziříčská 774, Rožnov pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č. j. 15285/12-1102-702767 ze dne 11. 10. 2012, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 162/2012 - 46 ze dne 16. 4. 2014,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni jako náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Libora Holemého, advokáta, se sídlem Meziříčská 774, Rožnov pod Radhoštěm.

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Rozsudkem ze dne 16. 4. 2014, č. j. 31 Af 162/2012 - 46, zrušil Krajský soud v Brně rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 10. 2012, č. j. 15285/12-1102-702767, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Finanční ředitelství svým rozhodnutím zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 22. 3. 2005, č. j. 59066/05/303917/6388, kterým byla žalobkyni dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 653.280 Kč.

[2] V odůvodnění napadeného rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že se finanční ředitelství neřídilo právním názorem, kterým ho zavázal krajský soud již v rozsudku ze dne 13. 1. 2012, č. j. 31 Af 9/2011 - 226. V napadeném rozhodnutí setrvalo na svém názoru stran kogentnosti pravidel ustanovení § 60 zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, s tím, že dohoda o narovnání uzavřená mezi žalobkyní a dalšími subjekty není způsobilá změnit pořadí uspokojovaných pohledávek. Tímto velice stručným konstatováním se finanční ředitelství zcela vyhnulo podstatě problému, který mělo vyřešit. Tím je otázka, zda titulem k vyplacení výtěžku dražby žalobkyni bylo rozhodnutí dražitele, nebo k němu došlo v důsledku soukromoprávních právních jednání, konkrétně smluv o úvěru, resp. zástavních smluv, ve spojení se smlouvami o postoupení pohledávky, případně jiných právních jednání. Tento závěr je pro posouzení věci podle krajského soudu klíčový, neboť v případě, že by finanční ředitelství dospělo k závěru, že titulem pro vyplacení části výtěžku dražby žalobkyni byly soukromoprávní smlouvy, muselo by se zabývat platností těchto smluv z hlediska absolutní neplatnosti, které se žalobkyně dovolává, případně možností modifikace přijetí výtěžku pomocí dohod o narovnání. Různé procesní předpisy, které počítají s prováděním dražeb jako způsobem uspokojení věřitele, přitom řeší rozdělení výtěžku dražby různými způsoby. Jelikož se finanční ředitelství nezabývalo neplatností soukromoprávních právních jednání ani v jiných částech rozhodnutí tak, aby dospělo k závěru o jejich platnosti či neplatnosti, nemohl krajský soud jeho úvahy nahradit vlastními. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud námitku, že se finanční ředitelství nesprávně vypořádalo s otázkou posouzení nedobrovolné dražby, když ji v rovině soukromoprávní považovalo za účinnou.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně k ní

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost, ve které uplatnil důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle jeho názoru jsou závěry krajského soudu nesprávné, neboť finanční ředitelství na str. 5 - 7 svého rozhodnutí posoudilo platnost předmětných smluv, nedobrovolných dražeb i dohody o narovnání a zabývalo se i vlivem dohody o narovnání na výši daňové povinnosti žalobkyně. Z výše uvedených částí odůvodnění rozhodnutí, které stěžovatel v kasační stížnosti rozsáhle citoval, je podle něj zřejmé, že finanční ředitelství postupovalo v souladu s právním názorem krajského soudu. Krajský soud tak měl přezkoumat zákonnost uvedených závěrů, což však neučinil. Nevysvětlil v návaznosti na zjištěný skutkový stav, rozhodnou právní úpravu a judikaturu Nejvyššího správního soudu, z jakého důvodu odmítl názor finančního ředitelství a shledal důvodnost jednotlivých žalobních námitek (s výjimkou posouzení nedobrovolné dražby). Tím zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Stěžovatel trvá na závěrech vyjádřených v odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[4] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně uvedla, že kasační stížnost neobsahuje konkrétní stížnostní námitku. Stěžovatel konkrétně neuvádí použitý nesprávný právní předpis příp. nesprávnou právní normu jinak správně zvoleného právního předpisu, kterou soud použil na zjištěný skutkový stav. Stěžovatel taktéž konkrétně neuvádí, jakého nesprávného výkladu se měl soud dopustit. Pouze opakuje, že bylo postupováno v

pokračování

intencích právního názoru krajského soudu i Nejvyššího správního soudu. Důvodná podle žalobkyně není ani námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Rozhodnutí finančního ředitelství bylo krajským soudem zrušeno výhradně proto, že se finanční ředitelství neřídilo závazným právním názorem soudu. Je tedy nesprávná úvaha stěžovatele, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný proto, že soud neuvedl, z jakého důvodu odmítl názor stěžovatele. Krajský soud se podle žalobkyně vypořádal se všemi žalobními body, přičemž stěžovatel ani neuvedl, se kterými konkrétními žalobními body se soud nevypořádal. Dále žalobkyně rozporuje vymezení okruhu otázek, kterými se mělo finanční ředitelství zabývat, jak jej provedl stěžovatel. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že finanční ředitelství posoudilo platnost žalobkyní označených smluv, v dalších směrech hodnocení krajského soudu doplňuje a opakuje svá žalobní tvrzení. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost přípustnou. Stížní bod, ve kterém stěžovatel napadl závěr krajského soudu týkající se nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí, je podřaditelný pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť je namítáno nesprávné posouzení právní otázky přezkoumatelnosti správního rozhodnutí. Rovněž z námítky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu je zřejmé, v čem stěžovatel tuto vadu spatřuje.

[6] Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[7] Pro posouzení důvodnosti kasačních námitek je nutné prvně zopakovat, k čemu závázaly finanční ředitelství soudy, které již v této věci rozhodovaly.

[8] V rozsudku ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 - 200, dospěl zdejší soud k závěru, že všechny orgány veřejné moci byly povinny přihlédnout z úřední povinnosti k argumentaci žalobkyně namítající absolutní neplatnost soukromoprávních úkonů, jež byly podkladem veřejnoprávního rozhodnutí o vyměření daně. Protože se otázkou platnosti smluv o postoupení pohledávek, jakož i otázkou existence těchto pohledávek a zástavních práv je zajišťujících, v dosavadních řízeních žádný orgán nezabýval, a zároveň nebyla argumentace žalobkyně zjevně absurdní nebo nepřipadná, zrušil zdejší soud rozsudek krajského soudu a zavázal jej zrušit rozhodnutí finančního ředitelství. Uvedl, že v dalším řízení musí finanční ředitelství jako předběžné otázky posoudit platnost a účinky všech relevantních soukromoprávních úkonů. Dospěje-li k závěru, že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě *a priori*, že takový úkon je irrelevantní z daňového hlediska. Dále si finanční ředitelství musí učinit úsudek, jak je třeba nahlížet na nedobrovolné dražby provedené podle ust. § 36 odst. 2 zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných dražbách“). Stejně tak nelze v rovině soukromoprávní pominout existenci pravidel pro uspokojení dražebních věřitelů, jak jsou upravena v ust. § 60 zákona o veřejných

dražbách. Finanční ředitelství však musí rovněž zvážit, zda a popřípadě jaký vliv měla na výši daňové povinnosti žalobkyně její následná dohoda o narovnání s jejími údajnými dlužníky a zda se zpětnými účinky nevedla k modifikaci způsobu uspokojení, který předvídá ust. § 60 odst. 2 zákona o veřejných dražbách, na základě projevu smluvních stran, které si dohodou o narovnání chtěly zpětně uspořádat své vztahy. Krajský soud následně výše uvedené pokyny převzal do svého rozsudku ze dne 13. 1. 2012, č. j. 31 Af 9/2011 - 226, kterým původní rozhodnutí finančního ředitelství zrušil.

[9] K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu zdejší soud konstatuje, že z jeho odůvodnění jsou seznatelné závěry, ke kterým krajský soud dospěl. Především je patrné, proč se krajský soud nezabýval všemi závěry finančního ředitelství. Podle jeho názoru finanční ředitelství sice správně spojilo daňové posouzení se samotným vymožením pohledávky z důvodu, že příjmy žalobkyni vznikly až z vymožení pohledávky, nicméně již nepřijalo závěr o tom, co konstituovalo titul k obdržení výtěžku dražby, a v této souvislosti se dále nezabývalo platností, resp. neplatností soukromoprávních právních jednání žalobkyně. Krajský soud tedy pouze potvrdil závěry finančního ředitelství ohledně účinnosti nedobrovolné dražby v rovině soukromoprávní a rovněž v obecné rovině aproboval závěr, že není nutné zabývat se neplatností soukromoprávních právních jednání žalobkyně v případě, pokud tato právní jednání nemají vliv na daňové posouzení věci.

[10] Pokud stěžovatel namítá, že se finanční ředitelství zabývalo všemi relevantními otázkami, lze mu přisvědčit toliko částečně.

[11] Finanční ředitelství se totiž dostatečně zabývalo účinností nedobrovolné dražby v rovině soukromoprávní, jak mu bylo uloženo. Pokud žalobkyně tyto závěry, se kterými se ztotožnil i krajský soud, nyní rozporuje, nepřísluší zdejšímu soudu takové námitky posuzovat, neboť nejsou součástí kasační stížnosti.

[12] Finanční ředitelství se také ve svém rozhodnutí zabývalo namítanou neplatností a účinky smlouvy o postoupení pohledávky, smluv o úvěru a zástavních smluv. Byť není jeho argumentace příliš přehledná, vychází zcela srozumitelně ze skutečnosti, že se žalobkyně v průběhu let nijak nesnažila napravit „neplatné“ právní vztahy a nepožadoval vrátit uhrazené finanční prostředky. Dále také nevrátila, nebo se o to nepokusila, finanční prostředky obdržené na základě pohledávek, které dle svého názoru ani nenakoupila. Pokud nejsou poskytnutá plnění žádným způsobem zpochybňována, pak není pro daňové řízení v daném období absolutní neplatnost smluv z občanskoprávního hlediska podstatná. Finanční ředitelství odkázalo i na judikaturní závěry, podle kterých, pokud smluvní strany nereflktují soukromoprávní důsledky absolutně neplatné nájemní smlouvy, nebude mít absolutní neplatnost této smlouvy za následek žádné relevantní daňové důsledky, a to bez ohledu na to, kdo se tyto důsledky snaží vyvolat.

[13] Výtka krajského soudu, že se finanční ředitelství nezabývalo neplatností soukromoprávních právních jednání tak, aby dospělo k závěru o jejich platnosti či neplatnosti, tak není zcela opodstatněná. Ovšem ve zbytku jsou výhrady krajského soudu bezpochyby na místě, neboť výše uvedené závěry finančního ředitelství nejsou dostačující v tom směru, že nijak nehodnotí vztah mezi soukromoprávními smlouvami a nabytými

pokračování

finančními prostředky. Jinými slovy se finanční ředitelství již nijak nezabývalo tím, zda získané prostředky obdržela žalobkyně na základě rozhodnutí dražitele, a rozhodnutí dražitele tedy bylo titulem k vyplacení výtěžku dražby, nebo zda je získala z dražby na základě dražiteli předložených soukromoprávních jednání. Takto ostatně vyznívá i shrnutí závěrů kasační stížností napadeného rozsudku, jež konkrétně odráží požadavky, které na další postup finančního ředitelství vznesl zdejší soud již v předchozím zrušujícím rozsudku, když k nutnému postupu v dalším řízení uvedl následující: „...*pro případ, kdy by finanční ředitelství dospělo k závěru, že ve skutečnosti se v dražbě „uspokojila“ zcela či zčásti neexistující pohledávka, resp. že tato pohledávka sice obecně existovala, avšak výtěžek nebyl poskytnut osobě, která na uspokojení měla právo, neboť šlo o osobu, na niž právo na uspokojení z původního věřitele platně nepřeslo, musí si ujasnit, zda pouhý fakt konání dražby mohl právo žalobkyně na plnění z titulu určité pohledávky pro účely daňové konstituovat, třebaže tato pohledávka na ni nebyla sledem platných smluv převedena, a tedy jí plnění ve skutečnosti nepřislušelo, jelikož k němu neměla žádný právní titul.*“ To znamená, že bylo třeba porovnat, zda a do jaké míry sobě odpovídají soukromoprávní smlouvy předložené žalobkyní, které finanční ředitelství posoudilo jako daňově relevantní z důvodu uběhlého času a inaktivity žalobkyně, a výkon dražby a její vypořádání. Žalobkyně totiž mimo jiné namítala, že na sebe jednotlivé soukromoprávní úkony obsahově nenavazují a výši pohledávek a postupovaných závazků neodpovídá ani vypořádání dražby.

[14] V posledním kroku se finanční ředitelství nedostatečně zabývalo také otázkou, zda a popřípadě jaký vliv měla na výši daňové povinnosti žalobkyně dohoda o narovnání, kterou po vypořádání dražby uzavřela žalobkyně se svými údajnými dlužníky. Toliko konstatovalo, že taková dohoda není způsobilá změnit pořadí uspokojovaných pohledávek upravené § 60 zákona o veřejných dražbách. Tento závěr není sporný, ovšem nemíří k podstatě problému, kterým je faktická možnost modifikace přijetí výtěžku pomocí dohody o narovnání. Žalobkyně dražbou obdržela plnění, které se ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), projevilo v její ekonomické sféře. Byť je postup vypořádání dražby zákonem kogentně upraven, jde o to, zda to není právě dohoda o narovnání, která až dodatečně žalobkyni poskytla právní titul k obdržným finančním částkám. Pokud by pak takto dohodou o narovnání vytvořený či zpětně na jisto postavený právní titul (nikoliv způsob vypořádání dražby) byl jiný než finančním ředitelstvím původně identifikovaná půjčka, resp. její vrácení, mohlo by to mít zásadní vliv na výši daňové povinnosti žalobkyně. Tuto otázku finanční ředitelství nezodpovědělo a soudy ve správním soudnictví nemohou jeho závěry nahrazovat svými. Opětovně tak Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že dohoda o narovnání nesmí být bez dalšího ignorována jako irrelevantní. Byla uzavřena v tomtéž zdaňovacím období, v němž došlo k dražbě, z níž vzešel sporný příjem žalobkyně, a proto je jednou ze skutkových okolností, které musí být při stanovení daně vzaty v úvahu a právně hodnoceny.

[15] Co se týče posouzení povahy smluv o narovnání, již v rozsudku ze dne 7. 10. 2009, č. j. 1 Afs 74/2009 – 62, zdejší soud poukázal na to, že příjmy z dohody o narovnání je třeba pro účely daňové posuzovat dle jejich kauzy. Dohoda o narovnání je samostatným právním titulem nově vzniklého závazku. Z hlediska podřazení příjmů z této dohody pod zdanitelné příjmy ve smyslu zákona o daních z příjmů je však rozhodující ekonomický důvod existence závazku, tj. jeho kauza. Ta se zpravidla odvíjí z právních vztahů

předcházejících uzavření dohody o narovnání (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2011, č. j. 1 Afs 58/2011 - 94, č. 2570/2012 Sb. NSS).

[16] Krajský soud tedy nepochybil, pokud pro výše uvedené pochybení zrušil napadené rozhodnutí stěžovatele. Krajský soud sice svůj závěr neodůvodnil zcela správně, ale dospěl ke správnému závěru, že rozhodnutí finančního ředitelství mělo být z důvodu dílčí nepřezkoumatelnosti zrušeno. Pro stěžovatele je tak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[17] V dalším řízení bude na stěžovateli, aby se ve světle shora uvedených závěrů zdejšího soudu opětovně zabýval otázkou, zda získané prostředky získala žalobkyně na základě rozhodnutí dražitele, a tedy rozhodnutí dražitele bylo titulem k vyplacení výtěžku dražby, nebo zda získala žalobkyně prostředky z dražby na základě dražiteli předložených soukromoprávních právních jednání, a to zejména s ohledem na uzavřené smlouvy o narovnání. Je však nutno respektovat zásady rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v daňovém řízení. Proto je třeba, aby žalobkyně v první řadě jednoznačně popsala (tvrdila), jakým způsobem, z jakých zdrojů, kdy a v jakých konkrétních částkách přibýly finanční prostředky do její sféry tak, že jimi mohla disponovat jako vlastními. V rámci toho je třeba, aby přinejmenším po skutkové stránce uvedla vše, z čeho lze vyvodit, na základě jakých právních důvodů (v důsledku jakých právních jednání, rozhodnutí nebo jiných úkonů orgánů veřejné moci či jiných osob) se tak stalo. Svá tvrzení je žalobkyně povinna prokázat. Na základě uvedených tvrzení a důkazů stěžovatel učiní skutkový a právní závěr o tom, jakým způsobem žalobkyně nabyla prostředky, které mají být předmětem zdanění, a podle toho uváží, v jaké míře a jakým způsobem podléhají dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Obecně zde platí, že žalobkyně nemůže soukromoprávními úkony měnit veřejnoprávní (daňový) status finančních prostředků, které nabyla nebo kterými nějak jinak disponovala, ani nemůže zpětně soukromoprávní dohodou o narovnání měnit objektivní realitu, která v minulosti nastala. Může však s daňově relevantními důsledky na základě soukromoprávní dohody o narovnání nabyt či pozbyt majetek či si v některých případech ujednat právní důvod jeho nabytí. Pokud totiž daňové právo pro své účely právně kvalifikuje určitý majetek podle toho, jak byl nabyt či jak s ním bylo jinak nakládáno v rovině soukromoprávní, může mít daňověprávní důsledky i takovéto soukromoprávní ujednání v dohodě o narovnání. Obecnou zásadou daňového práva v oblasti daní z příjmů fyzických osob (prolomenou samozřejmě řadou výjimek) je ovšem jak v rovině zdanitelných příjmů, tak v rovině daňově uznatelných nákladů (výdajů) skutečná ekonomická stránka věci, tedy na jedné straně to, zda se příjem fakticky projevil v majetkové sféře poplatníka, a na straně druhé to, zda výdaj byl skutečně vynaložen za účelem předvídaným veřejnoprávním pravidlem chování.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

pokračování

[17] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojitosti s § 120 s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Naopak žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení, jež uplatnila. Žalobkyně prostřednictvím svého právního zástupce podala vyjádření ke kasační stížnosti. Podání vyjádření představuje úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k ní přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů, celkem tedy 3.400 Kč. Protože zmocněný advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyni se tedy přiznává náhrada nákladů řízení spočívajících v odměně, hotových výdajích a dani z přidané hodnoty advokáta v celkové výši 4114 Kč. K zaplacení náhrady nákladů řízení byla stěžovateli stanovena přiměřená lhůta v délce jednoho měsíce.

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

V Brně dne 25. února 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu