

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **P. K.,** zastoupena Mgr. Liborem Holemým, advokátem se sídlem Meziříčská 774, Rožnov pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2009, č. j. 31 Ca 25/2006 - 126,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2009, č. j. 31 Ca 25/2006 – 126, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Brně rozsudkem 3. 11. 2009, č. j. 31 Ca 25/2006 - 126, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 2. 12. 2005, č. j. 3492/05/FŘ 110-0107, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně č. j. 59066/05303917/6388, ze dne 22. 3. 2005, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 670 944 Kč tak, že se dodatečně vyměřuje daň ve výši 653 280 Kč. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 3. 12. 2008, č. j. 7 Afs 31/2008 - 90, opětovně přezkoumal napadené rozhodnutí finančního ředitelství. Jelikož závěry krajského soudu týkající se ostatních žalobních bodů shledal Nejvyšší správní soud zákonnými, zaměřil se krajský soud na žalobní námitky specifikované jako „Hmotně právní část (§10)“, doplněné replikou ze dne 7. 3. 2007 a 13. 12. 2007.

Krajský soud k námitce, zda stěžovatelka měla postupovat podle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) uvedl, že není-li určitý příjem předmětem daně, nelze k němu uplatnit ani výdaje. Předmět daně z příjmů fyzických osob je vymezen v ust. § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z předmětu daně jsou podle ust. § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů vyloučeny úvěry a půjčky, s výjimkou příjmů věřitele z vrácené půjčky nebo

úvěru, které nabyl úplatným postoupením pohledávky vzniklé na základě této půjčky nebo úvěru, a to ve výši rovnající se rozdílu mezi hodnotou půjčky nebo úvěru a cenou, za kterou byla pohledávka postoupena. Stěžovatelka příjmy získané z realizace nedobrovolných dražeb zahrnula pod příjmy podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů – ostatní příjmy. Mezi ostatní příjmy však podle názoru krajského soudu lze zahrnout jen příjmy, které jsou předmětem daně. V případě stěžovatelky byly v rámci nedobrovolných dražeb realizovány úhrady dvou typů půjček/úvěrů, z nichž posléze stěžovatelka měla příjmy. Jedna skupina příjmů z úhrad půjček byla navázána na půjčky, které poskytla osobně stěžovatelka, druhá byla navázána na úvěr, který získala stěžovatelka ve formě postoupení pohledávky od původního věřitele, a to Banky Bohemia, a. s. V souladu s tímto lze rozdělit ve vztahu k ust. § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů v obecné rovině stěžovatelčiny příjmy na ty, které jsou předmětem daně podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů, a na ty, které předmětem daně nejsou. Aplikace ust. § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, jíž se stěžovatelka v této souvislosti domáhá, je pojmově možná pouze u příjmů, které náleží do kategorie ostatních příjmů a jsou tedy řazeny v rámci příjmů, které jsou předmětem daně.

K aplikaci ust. § 24 odst. 2 zc) zákona o daních z příjmů krajský soud uvedl, že se stěžovatelka dovolává znění zákona, které není platné a účinné pro příslušné zdaňovací období. Správné znění citovaného ustanovení zní: „*Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů s nimi souvisejících za podmínky, že jsou součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období nebo byly součástí výnosů v předchozích zdaňovacích obdobích.*“ Jako výdaje podle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů tak lze uznat pouze výdaje podle ust. § 25 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti krajský soud poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2006, č. j. 9 Ca 95/2004 - 35, dle kterého „*výdaj posouzený pro účely stanovení základu daně z příjmů jako neuznaný podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze bez dalšího uznat ani za výdaj dle § 24 odst. 2 písm. zc) téhož zákona, neboť daňovou uznatelnost výdajů dle tohoto ustanovení lze posuzovat jen u určitých výdajů vymezených v § 25 téhož zákona*“.

Při posouzení výše uvedeného přehledu výdajů, resp. nákladů, který je obsažen v ust. § 25 zákona o daních z příjmů, krajský soud dospěl k závěru, že součástí takto vymezených výdajů jsou pod písmenem z) výdaje ve výši jmenovité hodnoty pohledávky nebo pořizovací cena postoupené pohledávky s výjimkou uvedenou v ust. § 24 a § 10 zákona o daních z příjmů. Ze systematiky zákona vyplývá, že již v úvodních ustanoveních je část příjmů oddělena od ostatních a tyto oddělené příjmy pak nejsou předmětem daně. Od takto oddělených příjmů je třeba odlišovat příjmy osvobozené, které svou podstatou předmětem daně jsou, ale z vůle zákonodárce není daňový subjekt povinen tyto příjmy zdanit. Z následných ustanovení je pak zřejmé, že zákon o daních z příjmů se dále dotýká při výpočtu daňové povinnosti pouze příjmů, které jsou předmětem daně. Ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výslovně uvádí, že „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (...).*“ Z této formulace jasně vyplývá, že ust. § 24 se dotýká výlučně zdanitelných příjmů, a tedy nikoliv příjmů z půjček, které nejsou zdanitelným příjmem. Ust. § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů uvádí, že „*Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely (...).*“ Z toho

krajský soud opět dovodil, že příjmy z půjček, s výjimkou půjček (úvěrů) nabytých postoupením pohledávky, nejsou předmětem daně, a nejsou tedy ani příjmem pro daňové účely. Ačkoliv je výčet v ust. § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů demonstrativní (což vyplývá z formulace *„nejsou zejména“*), dospěl krajský soud k závěru, že jelikož příjmy z půjček, s výjimkou půjček (úvěrů) nabytých postoupením pohledávky, nejsou předmětem daně, nelze k nim uplatňovat ani výdaje (s výše vymezenou výjimkou), přičemž zákon o daních z příjmů neposkytuje ve svém textu výslovnou výjimku umožňující stěžovatelce aplikaci ust. § 10 ve spojení s § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

Ke stěžovatelkou uplatněným dohodám o narovnání a ust. zákona č. 26/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných dražbách“), krajský soud uvedl, že podle ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) hodnotí při rozhodování správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Správce daně dbá, dle ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Ust. § 60 zákona o veřejných dražbách pak upravuje uspokojení části pohledávek dražebních věřitelů tak, že podle odst. 1, lze-li z výtěžku dražby po vypořádání nákladů dražby uspokojit pouze část přihlášených pohledávek dražebních věřitelů, uhradí dražebník jednotlivé pohledávky podle odst. 2. K pohledávkám, jejichž vznik a zajištění předmětem dražby nebyly doloženy, se nepřihlíží. Pořadí, v jakém se pohledávky uspokojí je stanoveno v odst. 2 citovaného ustanovení. Jak z podání stěžovatelky, tak i ze zjištění správce daně je zřejmé, že stěžovatelka nerozdělila příjmy, které získala v rámci veřejných dražeb, na příjmy, které jsou předmětem daně a které předmětem daně nejsou, a stejně tak k nim paušálně uplatnila veškeré výdaje bez rozlišení. Krajský soud uvedl, že se shoduje s finančním ředitelstvím v hodnocení té skutečnosti, že ze stěžovatelkou předložených dokladů bylo zřetelné, že její příjmy plynuly jednak z titulu půjček a jednak z titulu postoupených pohledávek. Ve věci není sporné, že veřejné dražby byly provedeny na základě úkonů stěžovatelky, která byla jako věřitelka oprávněna do veřejné dražby přihlásit své pohledávky, což také učinila. Ze správního spisu je také nepochybné, že její pohledávky byly uspokojeny pouze částečně. Zákon o veřejných dražbách určuje způsob výkonu veřejné dražby, způsob rozdělení výnosu dražby a zejména pořadí pohledávek, které budou při částečném uspokojení věřitele výnosem dražby kryty. Zákonodárce zde tedy kogentně stanovil, na kterou pohledávku bude výnos dražby při částečném uspokojení pohledávek určen. Správce daně tak nepochybil při určení, které pohledávky byly z výnosu veřejné dražby uspokojeny, neboť z přihlášení pohledávek je evidentní, které pohledávky stěžovatelka přihlásila a které tedy byly uspokojovány. Jestliže vyvolala veřejnou dražbu a přihlásila do ní více svých pohledávek, přičemž tyto byly uspokojeny pouze částečně a zákon výslovně stanoví, které pohledávky jsou kryty výnosem dražby, nemohl se správce daně od zákonem stanoveného rozdělení výnosu dražby odchýlit. Krajský soud poukázal na to, že stěžovatelka má právo v rovině soukromého práva upravit své vztahy s dlužníkem způsobem, který sama uzná za vhodný. Nicméně pokud vyvolala veřejnou dražbu, čímž zvolila pro uspokojení své pohledávky režim zákona o dražbách, dobrovolně omezila dispozici s některými právy a povinnostmi vyplývajícími z předmětných pohledávek. Tento postup byl plně v její dispozici. Jestliže je správce daně

povinen postupovat v souladu se zákony a jinými obecně právními předpisy (§ 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) nemohl odhlédnout od částečného uspokojení pohledávek na základě ust. § 60 zákona o veřejných dražbách a v souvislosti s tímto zákonným rozdělením výnosu dražby ani od příjmu, který stěžovatelka dosáhla, a od skutečnosti, jaká pohledávka a z jakého titulu byla částečně uspokojena. Dohody o narovnání tak nemohou mít z daňového hlediska vliv na zjištění správce daně a aplikaci zákona o veřejných dražbách, když správce daně pouze akceptoval zákonem stanovené dělení výnosu dražby. Z výše uvedených důvodů krajský soud dospěl k závěru, že aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů není v dané věci případná. Ze systematiky zákona o daních z příjmů zřetelně vyplývá dělení příjmů na příjmy, které předmětem daně jsou a které nejsou. Ze spisového materiálu byl správce daně schopen správným způsobem identifikovat výdaje a příjmy, které k jednotlivým výdajům přináležely. Správce daně tak nepochybil, pokud vyloučil příjmy, které nejsou předmětem daně, a k nim se vážící výdaje ze zdanění a správně použil k rozlišení příjmů stěžovatelky právní předpis, na jehož základě tyto příjmy stěžovatelka dosáhla, tedy zákon o veřejných dražbách.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatelka v kasační stížnosti poukázala na to, že předmětem dodatečného doměření daně z příjmů fyzických osob bylo zvýšení základu daně z příjmů za rok 2002, a to mimo jiné tak, že z výdajů byla vyloučena hodnota poskytnutých půjček v celkové výši 3 300 000 Kč, přičemž z příjmů byla vyloučena pouze část (ve výši 1 298 834 Kč) peněžních plnění, která obdržela na základě dvou nedobrovolných dražeb. Podle názoru stěžovatelky byly nesprávně posouzeny podstatné otázky, a to otázka aplikace zákona o veřejných dražbách a otázka, zda má dohoda věřitele a dlužníků přednost v rámci daňového řízení před aplikací zákona o veřejných dražbách. Podle stěžovatelky není aplikace zákona o veřejných dražbách v jejím případě možná. Správní orgány se nezabývaly tím, zda veřejné dražby byly zákonné, resp. pro jejich provedení byly splněny všechny podmínky. Ona sama se domnívá, že tomu tak nebylo a provedení dražeb bylo protiústavní. Předpokladem pro provedení nedobrovolné dražby bylo to, že stěžovatelka měla pohledávku vůči dlužníkům – vlastníkům nemovitostí, jež byly zajištěny zástavním právem. Měla být tedy řešena otázka, zda stěžovatelka takovou pohledávkou disponovala. Správní orgány a krajský soud se měly zabývat otázkou platnosti smlouvy, na jejímž základě stěžovatelka pohledávky nabyla. Smlouva, jíž stěžovatelka nabyla pohledávky od firmy MESIT TL, spol. s r. o., je podle jejího názoru neplatná pro její neurčitost. Není v ní uvedeno, na základě jakých právních skutečností pohledávky vznikly a co tvoří jistinu a příslušenství předmětných pohledávek. Specifikace pohledávek je neurčitá a není v nich zmínka o tom, že by tyto pohledávky měly být zajištěny zástavním právem. Stěžovatelka tedy pohledávky platně nenabyla, a proto nemohla platně uzavřít smlouvu o provedení nedobrovolné dražby podle ust. § 36 odst. 2 zákona o veřejných dražbách. Pokud by Nejvyšší správní soud neakceptoval tento názor, je nutné se zabývat otázkou, zda postoupené pohledávky skutečně existovaly a zda byly zajištěny platným zástavním právem. I když to ze smlouvy o postoupení pohledávek nevyplývá, měla pohledávka za J. L. a S. Š. vzniknout na základě smlouvy o úvěru ze dne 30. 3. 1994, kterou měl J. L. uzavřít s Bankou Bohemia, a. s. Smlouvu o úvěru je však nutno podle stěžovatelky považovat za neplatnou pro neurčitost a nesrozumitelnost. Poskytovatel úvěru není dostatečně identifikován (chybí sídlo,

identifikační číslo, osoba, která za něj jednala), dlužník je označován jako komitent, číslo jeho průkazu je uváděno „l“, úvěr měl být poskytnut v neexistující měně označené jako „CEK“. Na základě této smlouvy o úvěru tedy nemohla vzniknout platná pohledávka. Ze smlouvy o postoupení pohledávek dále nevyplývá, jak vznikla pohledávka za Ing. P. O. a spol., ale pokud by měla vzniknout na základě smlouvy o úvěru ze dne 26. 4. 1993, potom i tato smlouva je neplatná ze stejných důvodů jako předchozí smlouva. Úvěr měl být poskytnut rovněž v neexistující měně označené jako „Kčs“.

Stěžovatelka dále namítala, že i zástavní smlouvy, na základě kterých mělo na dražených nemovitostech váznout zástavní právo, jsou neplatné pro svoji neurčitost. Zástavní věřitel není dostatečně identifikován (chybí sídlo a identifikační číslo), stejně jako zástavci (zástavce - žena je označena pouze jménem, chybí příjmení) a předmětné nemovitosti jsou nedostatečně a nesrozumitelně identifikovány. Není zřejmé, kdo měl smlouvu za Banku Bohemia, a. s. uzavřít. Nesrozumitelnost a zmatečnost v označení pohledávek prokazují také dokumenty, které byly po postoupení vyhotoveny. Jde o notářský zápis ze dne 4. 10. 2001, sp. zn. NZ 239/2001, na základě něhož nelze jednoznačně říci, zda pohledávky v něm specifikované jsou totožné s těmi, které stěžovatelka měla nabýt na základě smlouvy o postoupení pohledávek. Ve smlouvě o provedení nedobrovolné dražby nemovitostí č. 24NDR 8106 je jako důvod navržení dražby uvedena skutečnost, že dlužník pan J. L. neplní pohledávky v celkové výši 20 804 801 Kč a R. O. neplní pohledávky ve výši 19 404 460 Kč. V další smlouvě č. 24NDR 8107 jsou důvody dražby stejné jako v předešlé smlouvě, s tou výjimkou, že označovaným dlužníkem je v této věci i Ing. P. O., který neplní pohledávky ve výši 3 279 922 Kč. Pohledávky uvedené ve smlouvách o provedení dražby nejsou totožné s těmi, které jsou uvedeny ve smlouvě o postoupení pohledávky, a s těmi, které jsou uvedeny v notářském zápisu. Nelze tedy jednoznačně, srozumitelně a bez důvodných pochybností určit, jaké pohledávky měla stěžovatelka do svého majetku získat a pro které pohledávky byla vedena veřejná dražba. Protože stěžovatelka neměla ve svém majetku pohledávky zajištěné smluvním zástavním právem váznoucím na dražených nemovitostech, nemohly být platně uzavřeny smlouvy o provedení nedobrovolné dražby č. 24NDR 8106 a č. 24NDR 8107, ze dne 11. 10. 2001. Neplatné jsou i následné dražby konané dne 18. 12. 2001. Pokud dražby neproběhly platně, nemůže být na právní vztahy, které měly na základě neplatných dražeb vzniknout, aplikován zákon o veřejných dražbách.

Pokud by Nejvyšší správní soud neakceptoval výše uvedený právní názor, měl by se na základě kasační stížnosti a z úřední povinnosti zabývat tím, že dražby byly provedeny na základě protiústavního ustanovení zákona, a tím, zda je možno v tomto řízení aplikovat zákon o veřejných dražbách. V řízení bylo prokázáno, že obě dražby proběhly podle ust. § 36 odst. 2 zákona o veřejných dražbách. Nálezem Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2005, publikovaný ve Sbírce zákonů pod č. 181/2005 Sb., bylo s účinností k 10. 5. 2005 zrušeno citované ustanovení. Proto je možno jednoznačně konstatovat, že obě dražby byly provedeny na základě ustanovení zákona, jež bylo protiústavní. Vzniká tedy otázka, zda soudy, které rozhodují v době po vydání uvedeného nálezu, mohou aplikovat zákonný předpis, který se pojí s ustanovením zákona, jež bylo zrušeno jako protiústavní. Stěžovatelka k této otázce odkázala na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 4. 2008, sp. zn. 21 Cdo 1704/2007, který je možno aplikovat i v její věci. Z tohoto rozsudku podle stěžovatelky vyplývá, že soudy, potažmo správní orgány, nemohou na věc aplikovat

ustanovení zákona o veřejných dražbách, neboť obě dražby proběhly v rozporu s ústavním pořádkem a byly protizákonné. Prodej zástavy podle ust. § 36 odst. 2 zákona o veřejných dražbách se mohl vztahovat jen na pohledávky zajištěné zástavním právem, u nichž vzniklo právo na uspokojení ze zástavy až po 1. 9. 1998. V tomto případě vzniklo právo na uspokojení ze zástavy před tímto datem. Správní orgány i krajský soud tak pochybily, pokud z úřední povinnosti nepřihlédly k absolutní neplatnosti jednotlivých právních úkonů, které předcházely dražbě, a také v tom, že aplikovaly nesprávný právní předpis. Pokud by se správní orgány a krajský soud řádně zabývaly všemi podstatnými okolnostmi, musely by dospět k závěru, že peněžní prostředky, které stěžovatelka obdržela z titulu obou dražeb, a to ve vztahu k pohledávkám vůči J. L. a R. P., byly určeny k úhradě pohledávek, které vůči oběma jmenovaným měla na základě smluv o půjčce a nikoliv z titulu pohledávek, které měla nabýt na základě smlouvy o postoupení pohledávek. Rozhodující orgány proto pochybily, pokud na výtěžek dražby aplikovaly ust. § 60 odst. 1 a 2 zákona o veřejných dražbách místo toho, aby aplikovaly ustanovení o. z., např. § 585. Správní orgány měly rozdělit peněžní prostředky v celkové výši 5 394 290 Kč získané dražbou podle spoluvlastnických podílů jednotlivých dlužníků k draženým nemovitostem.

Z opatrnosti stěžovatelka navrhla, aby k důkazu byly čteny přiložené listiny a aby se Nejvyšší správní soud zabýval platností jednotlivých právních úkonů a slučitelností použitého právního předpisu s ústavním pořádkem, i když se domnívá, že by s ohledem na rozsah dokazování mělo být napadené rozhodnutí zrušeno a věc vrácena krajskému soudu k novému projednání a rozhodnut, aby následně krajský soud věc vrátil správci daně.

Finanční ředitelství ve vyjádření v první řadě navrhlo, aby Nejvyšší správní soud odmítl kasační stížnost stěžovatelky pro opožděnost. Pro případ, že lhůta pro podání kasační stížnosti zůstala zachována upozornilo na skutečnost, že v daňovém řízení postupovala stěžovatelka odlišně. V kasační stížnosti argumentuje zcela novým právním posouzením věci. Tato její argumentace nebyla obsažena ani v odvolání. V rozhodnutí o odvolání jsou jednoznačně formulovány důvody vyloučení konkrétních částek z příjmů a výdajů, uvedených stěžovatelkou v daňovém přiznání. Podle protokolů o výtěžku dražby a uspokojení pohledávek, soupisu přihlášených pohledávek a v souladu s ust. § 60 zákona o veřejných dražbách lze jednoznačně rozčlenit příjmy plynoucí z uspokojené přihlášené pohledávky na příjem z titulu vrácené půjčky a na příjem z titulu vymožené pohledávky nabyté postoupením. Podle citovaného ustanovení se při uspokojení části přihlášených pohledávek dražebních věřitelů uspokojí pohledávky třetí třídy, které tvoří přihlášené pohledávky zajištěné zástavním právem. Vázlo-li na předmětu dražby více těchto práv, uspokojí se podle pořadí svého vzniku. V případě pohledávek za panem P. byly přihlášeny do dražeb pouze pohledávky z titulu půjček, které byly z výtěžku dražeb uspokojeny v celkové výši 1 298 834 Kč. V případě pana L. v návaznosti na právní úpravu uspokojení části přihlášených pohledávek došlo k uspokojení pohledávky z titulu postoupení pohledávek ve výši 241 650 Kč a 1 057 184 Kč z výtěžku dražeb, tyto příjmy jsou předmětem daně. V daňovém řízení bylo postupováno podle ust. § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů. Proto správce daně snížil příjmy stěžovatelkou uvedené v daňovém přiznání, když vyloučil výtěžky z dražeb z titulu půjčky (včetně příslušenství) panu P. ve výši 241 650 Kč a 1 057 184 Kč. Dále bylo postupováno podle ust. § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, neboť pokud určitý příjem není předmětem daně, není k němu možno uplatnit ani daňově uznatelné výdaje. Při vyloučení částek zahrnutých

stěžovatelkou do příjmů a výdajů vycházel správce daně z listin získaných při místním šetření u dražební společnosti, zejména z příloh č. 1 a č. 2 k notářskému zápisu NZ 239/2001, ze dne 4. 10. 2001, protokolu o výtěžku dražby a uspokojení pohledávek ze dne 31. 1. 2002 a dodatku č. 1 k protokolu ze dne 21. 12. 2004, dále z protokolu o výtěžku dražby ze dne 8. 1. 2002. Finanční ředitelství poukázalo také na to, že stěžovatelka v kasační stížnosti provádí účelové posouzení úkonů jako absolutně neplatných pro jejich nesrozumitelnost, dovozuje nezákonnost provedených dražeb. Ani v žalobě stěžovatelka nezpochybňovala zákonnost veřejných dražeb, a proto finanční ředitelství navrhlo kasační stížnost odmítnou pro nepřípustnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž musel přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve, i s ohledem na vyjádření finančního ředitelství, zabýval tím, zda byla kasační stížnost podaná v zákonné lhůtě.

Podle ust. § 106 odst. 2 věta první s. ř. s. musí být kasační stížnost podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí, a bylo-li vydáno opravné usnesení, běží tato lhůta znovu od doručení tohoto usnesení. Protože napadený rozsudek byl stěžovatelce doručen v úterý 3. 11. 2009 připadl v souladu s ust. § 40 odst. 3 věta první s. ř. s. poslední den lhůty pro podání kasační stížnosti na středu 18. 11. 2009 vzhledem k tomu, že v úterý 17. 11. 2009 byl státní svátek. Podala-li stěžovatelka kasační stížnost k poštovní přepravě dne 18. 11. 2009, byla podána v zákonné lhůtě.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou přípustnosti některých stížních námitek, neboť teprve v podané kasační stížnosti stěžovatelka zpochybňuje zákonnost a ústavnost provedených dražeb a zpochybňuje platnost smluv o úvěru uzavřených mezi dlužníky a Bohemia bankou, a. s., smluv o zřízení zástavního práva a smluv o postoupení pohledávky. V žalobě pouze namítala, že z důvodu složitosti výpočtu příjmů uvedla v daňovém přiznání veškeré příjmy z dražebního výtěžku, které jí plynuly jak z titulu postoupených pohledávek, tak z titulu půjček, a z tohoto důvodu použila ust. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, zatímco v kasační stížnosti poprvé namítá, že správce daně měl snížit částku v daňovém přiznání deklarovaných příjmů ještě o částku odpovídající částce dražebního výtěžku, jež byla příjmem z půjček doložených dohodami o narovnání s panem L. a P., neboť žádný jiný titul pro příjem výše uvedených částek neexistuje s tím, že o těchto skutečnostech se dozvěděla až nyní, po rozboru provedeném jejím právním zástupcem.

Podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Nejvyšší správní se proto zabýval otázkou, zda takto formulované stížní námitky jsou přípustné. Skutečnost, že teprve v rámci přípravy kasační stížnosti si stěžovatel uvědomí, že proti žalobou napadenému správnímu rozhodnutí mohl uplatňovat i jiné než

v žalobě či jindy v řízení před krajským soudem uplatněné námitky, není důvodem pro to, aby takové stížní námitky byly přípustné, vztahují-li se skutkově k době před podáním žaloby či jejím včasným rozšířením a stěžovatel o nich věděl či měl a mohl vědět nebo mají-li po právní stránce takovou povahu, že mohly být namítány již v žalobě. Výjimkou jsou zejména právní argumenty reflektující zásadní a překvapivé judikatorní obraty. K tomuto pojmu a podmínkám, za nichž lze určitý obrat v judikatuře považovat za zásadní a překvapivý, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2007, č. j. 2 As 94/2006 - 51, publ. pod č. 1424/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. Stěžovatelkou v kasační stížnosti uplatněná právní argumentace je jistě ucelenější, než jakou uplatňovala v dřívějších řízeních před správci daně a krajským soudem, avšak z jejího obsahu není patrné, že by byla založena na reflexi nějakého judikatorního obratu. Sama o sobě by tedy stěžovatelkou uplatněná argumentace podmínky přípustnosti stížní námitky nesplňovala. Nejvyšší správní soud ji však je povinen vzít v úvahu, neboť se jedná ve své podstatě o argumentaci namítající absolutní neplatnost soukromoprávních úkonů, jež byly podkladem veřejnoprávního rozhodnutí o vyměření daně, a tato otázka je jednou z těch, které jsou správní soudy všech instancí povinny posuzovat z úřední povinnosti (viz judikaturu Ústavního soudu zejména k prekluzi; nejnověji např. nález ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, http://nalus.usoud.cz, obsahující odkazy i na starší judikaturu k těmto otázkám, zejména na nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž zmínku o povinnosti *ex offo* přihlížet k absolutní neplatnosti výslovně zmiňuje bod 25.). Jakkoli tedy lze z hlediska rychlosti a efektivity řízení stěžovatelce vytýkat, že uvedené argumenty uplatnila až v řízení o kasační stížnosti, je třeba zároveň s ohledem na citovanou judikaturu Ústavního soudu konstatovat, že k případné neplatnosti úkonů, jež měly být základem sporné daňové povinnosti, byly všechny orgány veřejné moci povinny přihlédnout z úřední povinnosti a že tedy tato otázka může být učiněna předmětem řízení v kterékoli jeho fázi, a to ať již na základě námitky účastníka nebo na základě jakýchkoli jiných skutečností, jež se dostanou do sféry příslušného orgánu a z nichž vyplývá, že by pro posouzení otázky platnosti rozhodného právního úkonu mohly být relevantní. Otázkou platnosti smluv o postoupení pohledávek, jakož i existence těchto pohledávek a zástavních práv je zajišťujících se v dosavadních řízeních žádný orgán nezabýval. Přitom již z tvrzení stěžovatelky v kasační stížnosti je zřejmé, aniž by bylo k tomu třeba provádět důkazy, že jí uváděné důvody neplatnosti mohou skutečně být dány, např. důvod spočívající v neurčitosti postupní smlouvy, a že tedy její argumentace není natolik zjevně absurdní nebo nepřípadná, aby mohla být Nejvyšším správním soudem shledána bez skutkového zkoumání nedůvodnou. Tato skutečnost je důvodem pro to, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, zda je v daném případě na místě zabývat se platností soukromoprávních úkonů, jež měly být podkladem pro stanovení daňové povinnosti. Vzhledem ke zcela nedostatečným skutkovým zjištěním vztahujícím se k těmto otázkám bude třeba, aby krajský soud rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Bude pak na finančním ředitelství, aby si jako předběžné otázky posoudilo 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 irelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek

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

Stejně tak si finanční ředitelství musí učinit úsudek, a to zejména s ohledem na ust. § 71 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, a s ohledem na relevantní judikaturu, jak je třeba nahlížet na nedobrovolné dražby provedené podle ust. § 36 odst. 2 zákona o veřejných dražbách. V obecné rovině lze jistě zvažovat stěžovatelkou zmíněný rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 4. 2008, sp. zn. 21 Cdo 1704/2007, www.nsoud.cz, ale i obdobnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 13. 5. 2003, č. j. 7 A 146/2001 - 29, publ. pod č. 2/2003 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, či rozsudek ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 7/2005 - 127, publ. pod č. 1575/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. Nelze však přehlédnout, že k otázce účinků nedobrovolné dražby provedené na základě Ústavním soudem zrušeného ust. § 36 odst. 2 zákona o veřejných dražbách se již jednoznačně vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 12. 2007, sp. zn. IV. ÚS 1777/07, http://nalus.usoud.cz, i Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 26. 1. 2010, sp. zn. 26 Cdo 4077/2008, www.nsoud.cz, přičemž oba daly přednost ochraně právní jistoty před zpětnou revizí právních vztahů vzniklých aplikací protiústavního ustanovení. Znamená to tedy, že pokud se dražba, ač na základě protiústavní úpravy, konala, je nutno ji považovat v rovině soukromoprávní (zejména v rovině zásahu do majetkových vztahů k nemovitostem v dražbě prodávaným) za účinnou, nebyla-li účinně napadena návrhem na vyslovení neplatnosti podle ust. § 48 zákona o veřejných dražbách.

Stejně tak jistě 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 stěžovatelky 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. Ust. § 60 zákona o veřejných dražbách lze jistě považovat za kogentní v tom smyslu, že nepodmíněně přikazuje tomu, kdo rozděluje výtěžek dražby a předává jeho části oprávněným osobám, postupovat tak, jak je v něm stanoveno, tj. předepisuje pro účely rozdělení výtěžku dražby jeho jednoznačná a dohodou nezměnitelná pravidla. Finanční ředitelství si však bude muset ujasnit, zda účinky tohoto ustanovení dopadají i do práva daňového tak, že by přidělení výtěžku dražby „konstituovalo" určitý konkrétní právní titul (který je pro uplatnění určitého způsobu zdanění relevantní jako jeho nezbytná podmínka), jenž by měl být důvodem přiznání právě tohoto výtěžku, tj. jeho konkrétní výše a pořadí osoby která jej dostává, ve srovnání s jinými osobami, jež také jinak přicházely v úvahu jako ty, které by mohly obdržet výtěžek dražby nebo jeho část. To znamená, že pro případ, kdy by finanční ředitelství dospělo k závěru, že ve skutečnosti se v dražbě „uspokojila" zcela či zčásti neexistující pohledávka, resp. že tato pohledávka sice obecně existovala, avšak výtěžek nebyl poskytnut osobě, která na uspokojení měla právo, neboť šlo o osobu, na niž právo na uspokojení z původního věřitele platně nepřešlo, musí si ujasnit, zda pouhý fakt konání dražby mohl právo stěžovatelky 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 nepříslušelo, jelikož k němu neměla žádný právní titul. Pokud by dospělo k závěru, že takové „konstituování" pohledávky stěžovatelky prostým konáním dražby možné není, musí uvážit, zda a jak právní důvod plnění, které stěžovatelka fakticky obdržela dražbou (a které se tedy ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů projevilo v její ekonomické sféře), modifikovala dohoda o narovnání a zda to není právě tato dohoda, která až dodatečně (místo právně irelevantní dražby) stěžovatelce vytvořila právní titul k obdrženým finančním částkám. Pokud by pak takto dohodou o narovnání vytvořený či zpětně na jisto postavený právní titul byl jiný než finančním ředitelstvím původně identifikovaná půjčka, resp. její vrácení, mohlo by to jistě mít zásadní vliv na výši daňové povinnosti stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že dohoda o narovnání nesmí být bez dalšího ignorována jako irelevantní. Byla uzavřena v tomtéž zdaňovacím období, v němž došlo k dražbě, z níž vzešel stěžovatelčin sporný příjem, a proto je jednou ze skutkových okolností, které musí být při stanovení daně vzaty v úvahu a právně hodnoceny. Ani dohoda o narovnání uzavřená v jiném (dřívějším či pozdějším) zdaňovacím období by zásadně nemusela být právně bez významu pro stanovení daně či její dodatečnou změnu. V případě dohody z dřívějšího zdaňovacího období by se její účinky mohly, s ohledem na konkrétní obsah, vztahovat i na časově následující zdaňovací období, které by bylo předmětem posuzování. V případě dohody z pozdějšího než posuzovaného zdaňovacího období by nová skutečnost (uzavřená dohoda o narovnání) mohla být podkladem pro dodatečnou změnu daně, bylo-li by to přípustné zejména s ohledem na ustanovení zákona o lhůtách pro uplatnění příslušných změnových procesních institutů.

Výše popsané úvahy, ač mohou být pro posouzení věci stěžovatelky významné, finanční ředitelství neprovedlo a vycházelo z úvah jiných. Krajský soud jeho závěr shledal zákonným, a tedy nesprávně posoudil právní otázky rozhodné pro projednávanou věc. Nejvyšší správní soud proto shledal kasační stížnost důvodnou s ohledem na ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl

v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 2. prosince 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu