

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **K. H.**, zastoupena JUDr. Šárkou Veskovou, advokátkou se sídlem Palackého 359, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 5. 2010, č. j. 3381/10-1100-602177 a č. j. 3355/10-1100-602177, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 5. 2011, č. j. 31 Af 95/2010 – 52 a č. j. 31 Af 96/2010 – 35,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 58/2011 a sp. zn. 1 Afs 59/2011 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 58/2011.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věcí

[1] Finanční úřad v Dobrušce (dále jen „správce daně“) zahájil dne 24. 9. 2008 u žalobkyně daňovou kontrolu mimo jiné daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací

období roku 2006 a 2007. Předmětem sporu mezi žalobkyní a správcem daně se stala plnění, která byla v těchto zdaňovacích obdobích vyplacena žalobkyni společností Kooperativa ČR, a. s. (dále jen „Kooperativa“). Celý závazkový vztah má původ ve smlouvě o půjčce uzavřené mezi žalobkyní a Kooperativou, coby dlužníkem. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala osvobození těchto částek od daně z příjmů pouze v rozsahu odpovídajícímu výši nesplacené jistiny původní půjčky. Proto žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob (včetně penále) za zdaňovací období 2006 a 2007 ve výši rozdílu mezi jistinou půjčky a souhrnnou výší příjmů obdržených v jednotlivých zdaňovacích období od Kooperativy. Žalobkyně napadla oba dodatečné platební výměry ze dne 15. 5. 2009 odvoláními. Ta však byla rozhodnutími žalovaného označenými v záhlaví zamítnuta.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného samostatnými žalobami. Ty krajský soud samostatně projednal a obě zamítl jako nedůvodné. V obou případech dospěl ke shodným závěrům. Zaměřil se na otázku výkladu projevu vůle ve vztahu k dohodě o narovnání ze dne 21. 5. 2003 a usoudil, že částka ve výši 1 391 050 Kč představuje úhradu úroku z prodlení, který byl na základě dohody o narovnání snížen z původně požadované částky, a to za poskytnutí určitého protiplnění. Finanční částka, kterou žalobkyně obdržela jako příjem z nuceného vyrovnání, představuje částečnou úhradu za smluvený úrok, takže se jedná o zdanitelný příjem podle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Na tomto závěru nemůže nic změnit dohoda o narovnání ze dne 7. 9. 2006, neboť Kooperativa byla při jejím uzavření zastoupena předsedou představenstva Ing. Petrem Tůmou. S majetkem Kooperativy však mohl v té době nakládat pouze správce konkursní podstaty. Usnesení konkursního soudu o navrácení oprávnění nakládat s majetkem bylo doručeno a stalo se vykonatelné až dne 11. 9. 2006. Krajský soud dále doplnil, že účastníci dohody o narovnání ze dne 7. 9. 2006 neměli oprávnění učinit tento projev vůle, neboť si smluvili narovnání závazků, které již zanikly v důsledku dohody o narovnání ze dne 21. 5. 2003, jež byla následně stvrzena usnesením konkursního soudu.

[3] K dalšímu žalobnímu bodu krajský soud uvedl, že žalovaný byl oprávněn odstranit vady daňového řízení v řízení o odvolání. Správnost takového postupu potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, na níž krajský soud odkázal.

II.
Argumenty obsažené v kasačních stížnostech

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudkům krajského soudu včasné kasační stížnosti, a to z důvodu nesprávného posouzení právní otázky. Stěžovatelka setrvává na svém stanovisku, že příjmy, které obdržela na základě dohody o narovnání ze dne 21. 5. 2003, nejsou příjmy podléhajícími dani. Dle § 585 obč. zák. se dohodou o narovnání ruší závazky, které jsou mezi stranami sporné, tím způsobem, že se nahrazují závazkem jiným. Titulem nového závazku je tedy sama dohoda o narovnání. Není možno dovozovat, které z původních závazků nový závazek nahrazuje. Uzavření dohody o narovnání není dodatečným uznáním popřené pohledávky, resp. její části, ale komplexním ujednáním o vypořádání všech vzájemných vztahů mezi stěžovatelkou a správcem konkursní podstaty. Je jasné, že správce konkursní podstaty by nikdy

dodatečně neuznal pohledávku stěžovatelky, jestliže by nebyla uzavřena dohoda o narovnání.

[5] Stěžovatelka namítá, že žalovaný měl při stanovení daňové povinnosti porovnat zisk a ztrátu z dohody o narovnání, nikoliv pouze zdanit příjem. Stěžovatelka se totiž dohodou o narovnání vzdala pohledávky za společností ELMAN a. s. a pohledávky za společností Česká pojišťovna, a. s., přičemž alespoň tato poslední pohledávka byla bez problémů dobytná. Dále se vzdala práva uplatnit směnku vystavenou Kooperativou či s ní jakkoliv nakládat. Z judikatury Nejvyššího soudu přitom plyne, že lze paralelně žalovat jak směnkou zajištěnou pohledávku, tak směnku jako takovou. V neposlední řadě stěžovatelka tvrdí, že na základě dohody o narovnání prodala správci konkursní podstaty Kooperativy výrazně pod cenou technologii sila sušičky. Správce konkursní podstaty tedy na základě této dohody získal majetek v hodnotě mnoha miliónů oproti závazku dodatečně uznat pouze část pohledávky stěžovatelky za Kooperativou.

[6] Argumentace stěžovatelky dále směřuje k tomu, že Ing. Tůma, předseda představenstva Kooperativy, byl oprávněn uzavřít dne 7. 9. 2006 dohodu o narovnání. Stěžovatelka poukazuje na § 171 odst. 2 o. s. ř., dle něhož je usnesení vykonatelné, jakmile bylo vyhlášeno nebo vyhotoveno. Usnesení bylo vyhotoveno dne 5. 9. 2006, o čemž Ing. Tůma věděl na základě telefonického dotazu učiněného na soud.

[7] Již na počátku srpna 2006 získal dle stěžovatelky Ing. Tůma oprávnění nakládat s účtem Kooperativy, a proto mohl dne 4. 8. 2006 poukázat na účet první platbu nuceného vyrovnání. Pokud by nebyl oprávněn disponovat s účtem, pak by tato platba nemohla být považována za platbu úroků z prodlení, ale za bezdůvodného obohacení. Dohoda o narovnání ze dne 5. 9. 2006 neupravuje práva již dříve zaniklá, jak uvádí soud, pouze doplňuje a specifikuje dopady dohody o narovnání z 21. 5. 2003. Svou podstatou tedy není dohodou o narovnání, nýbrž pouze dohodou.

[8] Plnění z dohody o narovnání není dle stěžovatelky příjmem ze závislé činnosti, z podnikání, kapitálového majetku ani z pronájmu. Pokud by se jednalo o tzv. ostatní příjem, musel by žalovaný prokázat, že došlo ke zvýšení majetku stěžovatelky ve smyslu § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z dohody o narovnání ze dne 21. 5. 2003 je ale zřejmé, že ke zvýšení jejího majetku nedošlo, proto předmětný příjem nepodléhá dani.

[9] Na závěr stěžovatelka navrhuje, aby byly rozsudky krajského soudu zrušeny a věci vráceny k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného ke kasačním stížnostem

[10] Ve vyjádření ze dne 18. 8. 2011 žalovaný poukazuje na skutečnost, že stěžovatelka v kasačních stížnostech uvádí novou argumentaci a informace ohledně posuzování dohod o narovnání. K těmto informacím uvádí, že již před uzavřením dohody o narovnání bylo řízení o pohledávku za Českou pojišťovnou a. s. v části zastaveno, ve zbývající části byla žaloba zamítnuta. V dohodě o narovnání ze dne 21. 5. 2003 je uvedeno, že správce

konkursní podstaty popřel pohledávku stěžovatelky uplatněnou z titulu směnky, a to z důvodu duplicitního uplatnění téže pohledávky. Soubor nemovitého majetku obilního sila byl pro účely dražby oceněn na částku ve výši 8 mil. Kč. Technologie sila činila jen zlomek tohoto souboru, proto její hodnota nemohla být 10 mil. Kč, jak tvrdí stěžovatelka. V dalším žalovaný odkazuje na odůvodnění svých rozhodnutí a rozsudků krajského soudu a navrhuje, aby kasační stížnosti byly zamítnuty.

IV.
Spojení věcí

[11] Jelikož se obě kasační stížnosti týkají týchž účastníků řízení, skutkově i právně shodných otázek a obsahují shodné kasační námitky, které směřují proti týmž důvodům rozsudků krajského soudu, přistoupil Nejvyšší správní soud na základě § 39 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. ke spojení věcí a jejich společnému projednání.

V.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

[13] Nejvyšší správní soud musel nejprve posoudit přípustnost jednotlivých kasačních námitek. Dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nelze v řízení o kasační stížnosti uplatňovat námitky, které nebyly uplatněny již v řízení před krajským soudem, ačkoliv tomu nic nebránilo.

[14] Námitky shrnuté pod body [5] a [7] shora v řízení před krajským soudem uplatněny nebyly, ač tomu s ohledem na jejich obsah nic nebránilo. Stěžovatelka je poprvé vznesla až v kasačních stížnostech. Ve vztahu k interpretaci dohody o narovnání ze dne 5. 9. 2006 stěžovatelka v žalobách namítala, že touto dohodou zanikly předchozí závazky a byl založen závazek nový. Teprve v kasačních stížnostech začala stěžovatelka tvrdit, že touto dohodou nebyl založen nový závazek, ale došlo pouze k vyjasnění situace. K těmto námitkám nemohl Nejvyšší správní soud s odvoláním na § 104 odst. 4 s. ř. s. přihlédnout.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval dílčí otázkou, zda Ing. Tůma byl oprávněn uzavřít dne 7. 9. 2006 jménem Kooperativy dohodu se stěžovatelkou ohledně majetku náležejícího do konkursní podstaty [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., **V.A.**]. Poté se vypořádal s otázkou týkající se interpretace obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a Kooperativou a charakterem plnění přijatých stěžovatelkou, a to ve vazbě na dohodu o narovnání ze dne 21. 5. 2003 [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., **V.B.**].

V.A.
Okamžik navrácení oprávnění nakládat s majetkem náležejícím do konkursní podstaty

[16] Stěžovatelka činí sporným výklad § 171 odst. 2 o. s. ř., jak jej provedl krajský soud, a tvrdí, že předsedovi představenstva Kooperativy Ing. Tůmovi bylo navráceno oprávnění

nakládat s majetkem společnosti dnem vyhotovení usnesení konkursního soudu, tj. dnem 5. 9. 2006.

[17] V případě Kooperativy byl konkurs řešen formou nuceného vyrovnání. To bylo schváleno usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 6. 2006. Nabytím právní moci tohoto rozhodnutí nicméně nepřechází automaticky oprávnění disponovat s majetkem úpadce ze správce konkursní podstaty zpět na statutární orgán úpadce. Konkurs totiž stále trvá, a to až do jeho zrušení, zpravidla po splnění nuceného vyrovnání (§ 44 odst. 3 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání). Nicméně po nabytí právní moci rozhodnutí o potvrzení nuceného vyrovnání může dle § 41 zákona o konkursu a vyrovnání soud usnesením navrátit úpadci oprávnění nakládat s majetkem náležejícím do podstaty, a tedy modifikovat účinky prohlášení konkursu upravené přímo v § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu a vyrovnání.

[18] Usnesení dle § 41 zákona o konkursu a vyrovnání vyhotovil soud dne 5. 9. 2006 (čj. 41 K 32/2001 – 858) a doručil jej Ing. Tůmovi dne 11. 9. 2006 a úpadci dne 18. 9. 2006. Dle § 66a odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání se přiměřeně použijí ustanovení občanského soudního řádu. Usnesení, jímž nebyla uložena povinnost k plnění, je, není-li stanoveno jinak, vykonatelné, jakmile bylo doručeno (§ 171 odst. 2 o. s. ř.). Pouze v případě, že není třeba usnesení doručovat, je vykonatelné, jestliže bylo vyhlášeno nebo vyhotoveno. Usnesení o vrácení oprávnění nakládat s majetkem náležejícím do podstaty úpadci není takovým rozhodnutím, které by nebylo třeba doručovat. S ohledem na účinky, jaké má na oprávnění statutárního orgánu úpadce a správce konkursní podstaty nakládat s majetkem náležejícím do konkursní podstaty, je nezbytné, aby bylo doručeno příslušným osobám, tj. úpadci a správci konkursní podstaty (srov. Zelenka, J. – Maršíková, J. *Zákon o konkursu a vyrovnání. Komentář*. 2. vydání, Praha: Linde, 2002, s. 856). Dále nelze odhlížet od výroku IV. daného usnesení, jímž byla úpadci uložena povinnost (složit peníze do úschovy). V souladu s § 171 odst. 2 o. s. ř. se tedy usnesení stalo vykonatelné až jeho doručením. V daném případě bylo usnesení konkursního soudu doručeno úpadci dne 18. 9. 2006 a předsedovi představenstva Ing. Tůmovi dne 11. 9. 2006. Teprve doručením se stalo usnesení o vrácení oprávnění nakládat s majetkem v konkurzní podstatě vykonatelným, a nastaly tak jeho účinky. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že se snad předseda představenstva dozvěděl o vyhotovení tohoto usnesení ještě dříve, než mu bylo doručeno.

[19] Ing. Tůma, předseda představenstva Kooperativy, nebyl dne 7. 9. 2006 oprávněn nakládat s majetkem náležejícím do konkursní podstaty, tj. uzavřít dohodu o narovnání vztahující se k tomuto majetku. Toto oprávnění stále ještě náleželo výlučně správci konkursní podstaty.

[20] Kasační námitka je nedůvodná.

V.B.
Povaha příjmů obdržených stěžovatelkou od Kooperativy

[21] Nejvyšší správní soud se dále zabýval povahou příjmů, které stěžovatelka obdržela ve zdaňovacím období roku 2006 a 2007 od Kooperativy, resp. otázkou, zda je lze

považovat za úroky či jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček ve smyslu § 8 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[22] Stěžovatelka uzavřela dne 5. 1. 2000 s Kooperativou smlouvu o půjčce, jejímž obsahem bylo stvrzení, že stěžovatelka půjčila dne 3. 1. 2000 Kooperativě částku ve výši 2 175 481,70 Kč a dne 5. 1. 2000 částku ve výši 104 830 Kč, celkem tedy 2 280 312,30 Kč. Kooperativa se zavázala vrátit poskytnuté prostředky zpět do 31. 12. 2000, a to včetně úroku ve výši 12% p. a. Pro případ prodlení s úhradou půjčky byl sjednán úrok z prodlení ve výši 1% za každý den prodlení. Smlouvou ze dne 1. 3. 2001 byla splatnost půjčky prodloužena do 30. 6. 2001, přičemž bylo výslovně ujednáno, že půjčka je úročená úrokem ve výši 12% p. a. ode dne poskytnutí půjčky až do zaplacení a pro případ prodlení s placením i úrokem z prodlení ve výši 1% za každý den prodlení. K zajištění tohoto závazku Kooperativy bylo smlouvou ze dne 1. 3. 2001 převedeny Kooperativou ve prospěch stěžovatelky pohledávka za společností Česká pojišťovna, a. s. ve výši 9 218 080 Kč a pohledávka za společností ELMAN, a. s. ve výši 8 621 456,60 Kč. Dne 31. 3. 2001 vystavila Kooperativa blankosměnku. Dle směnečného vyplňovacího prohlášení byla směnka vystavena jako prostředek krytí všech stávajících i budoucích pohledávek a nároků plynoucích ze smlouvy uzavřené se stěžovatelkou dne 1. 3. 2001.

[23] Přihláškou datovanou dne 15. 3. 2002 přihlásila stěžovatelka v konkursním řízení svoji pohledávku za Kooperativou, a to v rozsahu neuhrazené jistiny (1 606 466,30 Kč), smluvního úroku ve výši 12 % p. a. (312 509,61 Kč) a úroku z prodlení ve výši 1% za každý den (2 782 099,04 Kč). Správce konkursní podstaty tuto pohledávku zjistil jen v části, v části 2 782 099,04 Kč ji popřel z důvodu pochybností o právním důvodu jejího vzniku. Stěžovatelka podala ke krajskému soudu dne 18. 9. 2002 žalobu o určení pohledávky v popřené výši.

[24] Přihláškou datovanou dne 17. 10. 2002 přihlásila stěžovatelka v konkursním řízení pohledávku za Kooperativou ve výši 4 700 074,95 Kč z titulu směnky vystavené dne 31. 3. 2001. Tuto pohledávku správce konkursní podstaty popřel v celé výši. Stěžovatelka se žalobou ze dne 1. 4. 2003 domáhala u krajského soudu zjištění pohledávky v popřené výši.

[25] Za shora popsaného stavu uzavřela stěžovatelka dne 21. 5. 2003 se správcem konkursní podstaty dohodu o narovnání. V čl. I. této dohody strany popisují genezi obchodního vztahu, a to shodně, jak je uvedeno v bodech [22] až [24] shora. Smluvní strany upřesňují, že důvodem popření části pohledávky z půjčky byly pochybnosti o souladu sjednané výše úroku z prodlení s dobrými mravy a zásadami poctivého obchodního styku, což má za následek neplatnost smlouvy o půjčce. Přihlášenou pohledávku ze směnky popřel správce konkursní podstaty z toho důvodu, že představuje duplicitní uplatnění téže pohledávky. Správce konkursní podstaty zapsal do konkursní podstaty objekt sila v Dobrušce se všemi součástmi a příslušenstvím. Stěžovatelka však uplatňuje své vlastnické právo k movitých věcem a nemovité věci nezapsané v katastru nemovitostí, které se nacházejí v objektu sila.

[26] V čl. II. dohody o narovnání smluvní strany deklarují, že jejich úmyslem je narovnání vzájemných vztahů v situaci, kdy žádná z nich si nemůže být jista výsledkem

probíhajících a případných soudních sporů. V zájmu efektivního pokračování probíhajícího konkursního řízení proto uzavřely dohodu o narovnání a dohodu o smírném řešení předmětů sporu. Podpisem dohody správce konkursní podstaty dodatečně uznal z jím popřené pohledávky stěžovatelky ve výši 2 782 099,04 Kč část ve výši 1 391 050 Kč. Stěžovatelka se zavázala vzít zpět svojí konkursní přihlášku ve výši 2 782 099,04 Kč a přihlášku ve výši 4 700 074,95 Kč. Stěžovatelka se vzdala všech nároků souvisejících se zajišťovacím převodem práva a zavázala se převést na výzvu správce konkursní podstaty vlastnictví k zařízení technologie sila a sušičce za cenu ve výši 650 000 Kč. Smluvní strany prohlásily, že uzavřením této dohody a jejím naplněním nemají vůči sobě navzájem nárok na zaplacení nebo vydání dalších plnění, úroků z prodlení, smluvních pokut atd., které by po sobě vyžadovaly v souvislosti s právními tituly specifikovanými ve smlouvě.

[27] Na základě dohody o narovnání správce konkursní podstaty dodatečně uznal pohledávku stěžovatelky ve výši 1 391 050 Kč, takže její pohledávka byla zjištěna v celkové výši 3 310 025,91 Kč, ve zbytku zůstala popřena, což stvrdil konkursní soud usnesením ze dne 9. 6. 2003.

[28] Stěžovatelka vzala zpět obě žaloby o určení sporné částky podané v souvislosti s popřením pohledávek. Řízení o nich byla zastavena.

[29] Konkursní soud usnesením ze dne 28. 6. 2006, čj. 41 K 32/2001 – 850, potvrdil nucené vyrovnání, dle něhož měla stěžovatelka obdržet do jednoho roku od právní moci usnesení částku ve výši 3 310 025,91 Kč.

[30] Dne 10. 8. 2006 uzavřela stěžovatelka s předsedou představenstva Kooperativy dohodu o splácení závazku v 8 splátkách v průběhu roku 2006 a 2007.

[31] Dle výdajových pokladních dokladů byla stěžovatelce v roce 2006 vyplacena částka v souhrnné výši 2 150 000 Kč a v roce 2007 částka v souhrnné výši 1 160 025 Kč.

[32] Ve stručnosti lze tedy shrnout, že celý obchodní vztah mezi stěžovatelkou a Kooperativou má svůj původ ve smlouvě o půjčce. Pohledávka stěžovatelky na vrácení půjčené částky byla posléze zajištěna několika instrumenty. Část tohoto smluvního komplexu byla dotčena dohodou o narovnání ze dne 21. 5. 2003 a posléze též dohodou o narovnání ze dne 7. 9. 2006, kterou však stěžovatelka neučinila předmětem žádné přípustné kasační námitky (viz bod [33] níže).

[33] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že peněžní prostředky přijala od Kooperativy z titulu dohody o narovnání ze dne 21. 5. 2003 a napadá posouzení účinků této dohody krajským soudem. Stěžovatelka naopak neuvedla žádnou přípustnou kasační námitku (s výjimkou ad část V.A. shora), kterou by zpochybnila právní závěr krajského soudu týkající se posouzení dohody o narovnání ze dne 7. 9. 2006 a jejích dopadů do závazkového vztahu mezi stěžovatelkou a Kooperativou. Jelikož je řízení o kasační stížnosti ovládáno zásadou dispoziční, nemohl se Nejvyšší správní soud zabývat pro absenci přípustné kasační námitky výkladem dohody o narovnání ze dne 7. 9. 2006 (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[34] Předmětem sporu je, zda příjmy, které stěžovatelka dle svého tvrzení obdržela na základě dohody o narovnání ze dne 21. 5. 2003, lze podřadit pod § 8 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007. Dle tohoto ustanovení jsou příjmem z kapitálového majetku úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, úroky z prodlení atd. Příjmy z kapitálového majetku jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob (§ 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[35] Nejvyšší správní soud dříve, než přistoupil k výkladu smluvních projevů stěžovatelky a Kooperativy, shrnul doktrinální a judikatorní poznatky týkající se účinků dohody o narovnání (§ 585 až § 587 obč. zák.). *„Institut narovnání slouží především k tomu, aby se předešlo dalším sporům, jeho účelem není zjištění, jak se věci mají, ale odstranění pochybností tím, že se původní závazek, ve kterém se sporné právo vyskytlo, ruší a nahrazuje se závazkem novým“* [usnesení sp. zn. IV. ÚS 13/2000, ze dne 5. 6. 2000 (U 20/18 SbNU 437)]. Dohoda o narovnání pak je samostatným právním důvodem vzniku nového závazku (rozsudek NS ze dne 29. 6. 2007, sp. zn. 28 Cdo 666/2006, všechna zde cit. rozhodnutí NS jsou přístupná na www.nsoud.cz).

[36] Účelem narovnání je odstranit spornost nebo pochybnost vznikající např. o tom, zda byly splněny všechny předpoklady vzniku nebo zániku určitého práva, spornost nebo pochybnost týkající se výše pohledávky, její splatnosti, úroků, apod., přičemž spornost nebo pochybnost může být skutková i právní, objektivní i subjektivní (rozsudek NS ze dne 15. 5. 2003, sp. zn. 32 Odo 1/2002). *„Sporností práv ve smyslu § 585 obč. zák. se nemíní soudní spory, nýbrž rozdílný názor účastníků na otázku existence, platnosti závazku, jeho kauzy či obsahu (co, popř. v jakém rozsahu, má být plněno, kdy apod.). Stačí, že jedné ze stran se určité právo, které je součástí jejich vzájemného právního vztahu, jeví sporným bez ohledu na to, zda spor objektivně existuje. Může jít o pochybnost subjektivní povahy, jejíž příčinou může být i omyl. Pochybnosti se mohou týkat otázek skutkových i právních. Podmínkou platnosti dohody o narovnání přitom není existence původního (narovnávaného) právního vztahu mezi účastníky této dohody.“* (rozsudek NS ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. 33 Odo 1560/2006).

[37] *„Narovnání se může týkat jen některých vzájemných práv a povinností, ohledně nichž účastníci určitého právního vztahu nebyli ve shodě, ale také celého závazkového právního vztahu mezi nimi a tím tedy všech vzájemných práv a povinností, jež tvoří jeho obsah, nebo i dalších závazkových právních vztahů účastníků,* pokud to ovšem jednoznačně z jejich dohody vyplývá“ (rozsudek NS ze dne 30. 5. 2001, sp. zn. 33 Cdo 811/2000, zvýraznění doplněno).

[38] Nejvyšší správní soud považuje za nepochybné, že předmětem dohody o narovnání ze dne 21. 5. 2003 nebyla pohledávka stěžovatelky za Kooperativou z titulu půjčky v části týkající se jistiny a běžných úroků. Dohoda o narovnání se týká pouze nároku stěžovatelky na úrok z prodlení z neuhrazené jistiny, který má dle smlouvy o půjčce činit 1% za každý den prodlení. Není pravdou, jak uvádí stěžovatelka v kasační stížnosti, že by tato dohoda přestavovala komplexní ujednání o vypořádání všech vzájemných vztahů mezi stěžovatelkou a správcem konkursní podstaty. Tvrzení stěžovatelky nemá oporu v textu dohody o narovnání ani úmyslu stran (§ 35 odst. 2 a 3 obč. zák.). Předmětem dohody o narovnání jsou pouze blíže označená sporná práva (viz body [25] a [26] shora). Touto dohodou tak zanikl sporný závazek Kooperativy uhradit stěžovatelce úrok z prodlení

z neuhrazené jistiny ve výši 1% za každý den prodlení. Byl nahrazen novým závazkem opírajícím se o dohodu o narovnání, a to závazkem Kooperativy uhradit stěžovatelce částku ve výši 1 391 050 Kč.

[39] Výše uvedenou interpretaci dohody o narovnání lze podepřít i sledem událostí, k nimž došlo v konkursním řízení. Správce konkursní podstaty uznal přihlášenou pohledávku stěžovatelky z půjčky jen v rozsahu odpovídajícímu nesplacené jistině a běžnému úroku. Naopak v části rovnající se vyčíslenému úroku z prodlení pohledávku popřel, a to z důvodu, že považoval výši sjednaného úroku z prodlení za neplatnou pro její rozpor s poctivými obchodními zvyklostmi a dobrými mravy. Teprve na základě dohody o narovnání ze dne 21. 5. 2003 dodatečně uznal správce konkursní podstaty část původně popřené pohledávky.

[40] Předmětem dohody o narovnání ze dne 21. 5. 2003 bylo převzetí závazku stěžovatelky vzít zpět žalobu podanou proti správci konkursní podstaty Kooperativy na zjištění pohledávky z titulu směnky. Tato pohledávka byla správcem konkursní podstaty popřena. Jelikož následně podaná žaloba stěžovatelky byla vskutku vzata zpět a řízení o ní bylo zastaveno, zůstala pohledávka „popřená“, a tudíž nebyla předmětem vyrovnání v rámci konkursního řízení. Plnění poskytnutá Kooperativou stěžovatelce jako nucené vyrovnání proto nepředstavují plnění závazku ze směnky.

[41] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že závazek Kooperativy uhradit stěžovatelce úroky z prodlení z neuhrazené jistiny, který vyvěrá z právního vztahu půjčky, zanikl dohodou o narovnání (§ 585 odst. 3 obč. zák.). Současně na základě této dohody vznikl nový závazek Kooperativy. Byť se tedy formálně jedná o dva odlišné závazky, který každý vyvěrá z jiného právního vztahu, nelze nevidět jejich kauzální spojitost. Titul závazku je totiž nutné odlišovat od jeho kauzy, tj. ekonomického důvodu existence závazku. V případě sporu ze závazků, které nejsou obligatorně abstraktní jako např. závazky ze směnek a šeků, je věřitel povinen prokázat existenci kauzy, pokud již není vyjádřena ve vlastním závazku (§ 495 obč. zák.). Je tomu tak i v případě dohody o narovnání, která není obligatorně abstraktním právním vztahem.

[42] Důvodem (kauzou) ve smyslu § 495 obč. zák., na jehož základě je dlužník povinen plnit, se míní bezprostřední hospodářský cíl, pro který závazek vznikl. Tím může být např. darování, půjčka, náhrada škody apod. (rozsudek NS ze dne 28. 7. 2004, sp. zn. 32 Odo 626/2003). Kauzou sporného závazku, který narovnáním zanikl, bylo poskytnutí půjčky stěžovatelkou Kooperativě. Ačkoliv narovnáním vznikl závazek nový, nelze přijmout právní názor stěžovatelky, že se jedná o závazek prostý jakékoliv kauzy. Smyslem dohody o narovnání bylo mimosoudní cestou vyřešit spor o výši úroku z prodlení, který jako příslušenství přirostl k včas neuhrazené jistině půjčky. Kauza závazku vzniklého na základě dohody o narovnání tedy rovněž pramení ze smluvního vztahu půjčky. Dohodou o narovnání se změnil právní důvod existence závazku a byla upravena jeho výše, nezměnil se však důvod ekonomický (tj. kauza). Současně je s ohledem na předmět dohody o narovnání (viz bod [38] shora) nepochybné, že závazek nepokrývá uhrazení jistiny půjčky, nýbrž je plněním poskytnutým nad rámec jistiny. Jedná se tedy o kapitálový výnos z půjčky.

[43] 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. Nejvyšší správní soud se shoduje s názorem krajského soudu a žalovaného, že příjmy, které stěžovatelka obdržela ve zdaňovacím období roku 2006 a 2007, jako nucené vyrovnání, přestavují zčásti úhradu jistiny půjčky, zčásti úhradu běžného úroku a zčásti úhradu úroku z prodlení (ve výši sjednané v dohodě o narovnání, která je současně právním titulem existence této pohledávky). Příjmem z kapitálového majetku není úhrada jistiny, je jím ale úhrada běžného úroku a úroku z prodlení. Krajský soud tedy správně posoudil příjem ve výši 2 150 000 Kč (ve zdaňovacím období roku 2006) a příjem ve výši 1 160 025 Kč (ve zdaňovacím období roku 2007) jako předmět daně z příjmů fyzických osob dle § 8 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů.

[44] Kasační námitka je nedůvodná.

VI.
Závěr a náklady řízení

[45] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnosti jsou nedůvodné, a proto je zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[46] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 9. listopadu 2011

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu