



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **O. P.**, zastoupeného Alexandrem Petričko, advokátem se sídlem Chrastavská 188/27, Liberec 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 6. 6. 2006, sp. zn. 59 Ca 81/2004,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) ze dne 1. 4. 2004, č. j. 10297/110/98/2004. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci ze dne 4. 5. 1998, č. j. 84443/98/192911/1771, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1996 ve výši 747 040 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Vychází z toho, že spornou otázkou bylo v daném případě posouzení, zda majetek pořízený před zahájením podnikání podléhá při režimu jeho prodeje po skončení podnikání zdanění.

Krajský soud údajně chybně vycházel z ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů namísto zákona č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, za jehož účinnosti začal stěžovatel podnikat. Podle této dřívější úpravy totiž nebylo možno mezi výdaje zahrnout i nákup movitých věcí před zahájením podnikání a zákon č. 586/1992 Sb. nelze vykládat retroaktivně. Navíc, rovněž zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví neplatil v době zahájení podnikání stěžovatele a podle jeho ustanovení § 3 účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisejí.

Stěžovatel dále tvrdí, že se krajský soud chybně nezabýval jeho námitkami uplatněnými proti rozhodnutí žalovaného z 19. 8. 1999 a zopakovanými v žalobě z 1. 6. 2004.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že tvrzení stěžovatele je zavádějící a neodpovídá právní úpravě, protože od roku 1993 za účinnosti zákona č. 586/1992 Sb. již byla kategorie „obchodní majetek“ zavedena. Pro posouzení této kategorie bylo rozhodující, zda jej využíval majitel pro podnikání, jako tomu bylo v daném případě. Chybné účtování o obchodním majetku z něj totiž nečiní majetek jiného charakteru.

Protože žalovaný považuje napadený rozsudek krajského soudu za správný a vydaný v souladu se zákonem, navrhuje kasační stížnost zamítnout.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního a soudního spisu především zjistil, že podle Zprávy o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob ve vztahu k roku 1996 ze dne 4. 5. 1998, č. j. 83 921/98/192931/1072, stěžovatel dne 23. 4. 1996 prodal restauraci D. firmě A. K. – J., a to tak, že třípodlažní budova, oceněná znaleckým posudkem na částku 2 015 090 Kč, byla prodána za 500 000 Kč. Tento rozdíl stěžovatel vysvětlil poukazem na snahu zbavit se jinak neprodejných věcí, jako např. dřevěného obložení či ozdobných mříží. Skutečnost, že ze strany kupujícího bylo stěžovateli uhrazeno dalších 4 500 000 Kč, stěžovatel vysvětlil tak, že se jednalo o úhradu za vybavení, zařízení a ostatní věci restaurace, z nichž část patřila do jeho soukromého majetku. Správce daně však zjistil, že většinu z těchto movitých věcí stěžovatel nabyt již v rámci dražby konané dne 20. 10. 1991 a že se jednalo o nedílnou součást vybavení restaurace zajišťující její provozuschopnost, takže představovala součást obchodního jmění.

Proto Finanční úřad v Liberci stěžovateli shora citovaným dodatečným platebním výměrem vyměřil daň ve výši 747 040 Kč.

Žalovaný označeným rozhodnutím ze dne 1. 4. 2004 zamítl odvolání stěžovatele proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru. Svoje rozhodnutí založil na úvaze, že příjmy z prodeje nemovitostí zásadně podléhají - na rozdíl od věcí movitých - zdanění. V daném případě předmětné movité věci tvořily nedílnou součást vybavení provozovny zajišťující její provozuschopnost, přičemž bylo prokázáno, že je stěžovatel využíval pro podnikání, přestože o nich neúčtoval. Jakkoliv se stěžovatel stal vlastníkem restaurace v době, kdy zákon č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva pojem „obchodní majetek“ výslovně neupravoval, je rozhodné, že stěžovatel tento majetek využíval k výdělečné činnosti.

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci napadeným rozsudkem zamítl žalobu brojící proti tomuto rozhodnutí žalovaného, když konstatoval, že spornou otázkou je vymezení pojmu „obchodní majetek“, definovaný v ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. V daném případě byl splněn pojmový znak vlastnictví daňového poplatníka

a k druhému zákonnému požadavku (účetování o majetku) soud dovedl, že má-li být konkrétní majetek svým účelovým určením využit pro podnikání, je nutné o něm takto účtovat. Vadné účetování nicméně z obchodního majetku nečiní majetek jiného charakteru. Jestliže tedy v daném případě byl konkrétní movitý majetek využíván v souvislosti s podnikatelskou činností stěžovatele, bylo nutné o něm účtovat, a pokud se tak nedělo, bylo postupováno chybně. Tvrzení stěžovatele, že se jednalo o jeho soukromé věci, nebylo nikterak prokázáno. Krajský soud konečně uvedl, že další žalobní námitky se týkaly dřívějšího rozhodnutí žalovaného, které však v tomto řízení přezkoumáváno nebylo, takže se jimi soud ani nemohl zabývat.

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

Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel podává kasační stížnost z důvodů obsažených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasačním důvodem zakotveným pod písm. d) s. ř. s., jelikož již z povahy věci je zřejmé, že pokud by napadený rozsudek krajského soudu byl skutečně nepřezkoumatelný, musel by být zrušen, a to bez nutnosti zkoumat případné naplnění kasačních důvodů dalších. U nepřezkoumatelného rozhodnutí totiž nelze hodnotit správnost posouzení relevantních právních otázek ani vady správního řízení, nýbrž je nutno takovéto rozhodnutí zrušit a otevřít tím soudu procesní prostor pro vydání rozhodnutí nového, jež nebude zmíněným deficitem postiženo.

Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu zřejmě (poznámka soudu: v kasační stížnosti nejsou jednotlivé důvody od sebe odděleny) v tom, že se krajský soud nezabýval jeho námitkami uplatněnými v původním žalobním řízení a zopakovanými v žalobě ze dne 31. 5. 2004.

K tomu z obsahu předmětné žaloby plyne, že v ní stěžovatel uplatnil argumentaci obdobnou té, která se objevuje v nyní projednávané kasační stížnosti. S těmito námitkami se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku argumentačně vypořádal. Pokud krajský soud uvedl, že se nezabýval námitkami obsaženými ve dříve podané žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 1999, argumentuje stěžovatel tím, že jednak není zřejmé, kterými námitkami se soud vlastně odmítl zabývat, a pokud se některými námitkami skutečně nezabýval, pochybil, jelikož zákonná úprava nevyklučuje opětovně uplatnit stejné námitky.

Nejvyšší správní soud k tomuto tvrzenému kasačnímu důvodu konstatuje, že se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zabýval též otázkou, zda předmětný prodej vůbec podléhá zdanění či nikoliv. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že žalobce je oprávněn uplatnit v podané žalobě prakticky jakékoliv námitky, a to podle okolností konkrétní věci. Lze tak bezesporu uplatnit i podstatu námitek, vznesených proti dřívějšímu rozhodnutí žalovaného, zrušeného krajským soudem pro nepřezkoumatelnost. Tyto námitky však musí být vzneseny znovu ve formě tzv. žalobních bodů a musí být dostatečně konkrétní a brojící proti aktuálně napadenému rozhodnutí žalovaného.

V projednávaném případě proto lze uzavřít, že krajský soud právo stěžovatele zopakovat svoje dřívější žalobní námitky nepopřel, nýbrž toliko upozornil na dispoziční a koncentrační zásadu žalobního řízení ve správním soudnictví a zřejmě tak – zcela

obecně - reagoval na tu část žaloby ze dne 31. 5. 2004, kterou stěžovatel uvedl tím, že přebírá podstatnou (a nijak blíže nespecifikovanou) část odůvodnění z žaloby ze dne 18. 10. 1999. Jinak řečeno, krajský soud se nedopustil namítané nepřezkoumatelnosti v tom smyslu, že by se s některou z kasačních námitek nevypořádal. Tato část kasační stížnosti je proto nedůvodná.

Další dva důvody kasační stížnosti, tzn. tvrzenou nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu a vady správního řízení, stěžovatel pojednává společně, a proto je dále od sebe neodděluje ani Nejvyšší správní soud.

Stěžovatel za klíčovou právní otázku pokládá posouzení toho, zda movitý majetek pořízený před zahájením podnikání podléhá při jeho prodeji zdanění.

Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb. platilo, že od daně jsou osvobozeny příjmy z prodeje movitých věcí. Toto osvobození se však nevztahuje na příjmy z prodeje movitých věcí, pokud jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku pro výkon podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti poplatníka, a to do pěti let od jejich vyřazení z obchodního majetku. Podle odst. 3 stejného ustanovení se *„obchodním majetkem pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a peněží ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno.“*

Z citované zákonné úpravy je dostatečně patrné, že otázka zařazení předmětných movitých věcí do obchodního majetku stěžovatele byla z daňového hlediska relevantní. Stěžovatel však vychází z toho, že ke zdanění prodeje těchto věcí nemělo vůbec dojít proto, že k jejich nabytí došlo již v roce 1991, tzn. ještě před nabytím účinnosti zákona č. 586/1992 Sb. Jinak řečeno, stěžovatel namítá retroaktivní výklad zákona č. 586/1992 Sb.

K tomu je vhodné v obecné rovině nejprve připomenout, že k základním principům, vymezujícím kategorii právního státu, patří princip ochrany důvěry občanů v právo a s tím související princip zákazu zpětné účinnosti právních norem. Právní teorie i praxe činí přitom rozdíl mezi pravou a nepravou retroaktivitou, přičemž je obecně akceptováno vymezení této distinkce právní doktrínou. O pravém zpětném působení nového zákona je případné hovořit tehdy, když působí i pro dobu minulou. Nepravé zpětné působení znamená, že nový zákon má být použit i na staré právní poměry již založené, ale teprve od doby, kdy počíná působnost nového zákona anebo od doby ještě pozdější. Jak konstatoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/92, pro pravou retroaktivitu tudíž platí, že lex posterior ruší (neuznává) právní účinky v době účinnosti legis prioris, popřípadě vyvolává nebo spojuje práva a povinnosti subjektů s takovými skutečnostmi, jež v době účinnosti legis prioris neměly povahu právních skutečností. Za zpětně působící (pravá retroaktivita) by bylo přitom možné novou úpravu považovat pouze tehdy (nálezu sp. zn. Pl. ÚS 9/95), kdyby měnila samotný vznik určitého právního vztahu nebo následky právního vztahu, které nastaly přede dnem její účinnosti.

V případě retroaktivity nepravé nový zákon sice nezakládá právní následky pro minulost, avšak buď povyšuje minulé skutečnosti za podmínku budoucího právního následku (prostá výlučnost) nebo modifikuje pro budoucnost právní následky podle dřívějších zákonů založené. Nepravé zpětné působení zákona pouze znamená, že nový zákon zachycuje (právně kvalifikuje) minulé skutečnosti nebo že se dotýká existujících právních následků, t. j. na skutkové podstaty je založivší váže pro budoucnost jiná práva a jiné povinnosti

než zákonodárství dosavadní. Jde zde tudíž o zásah nového zákona jednak do předchozích skutečností, jednak do tzv. práv nabytých. K vazbě mezi pojmem zákazu retroaktivity a kategorií ochrany nabytých práv pak Ústavní soud zformuloval důležitou tezi (nálezn. sp. zn. Pl. ÚS 51/2000): „Právní věda rozeznává tzv. pravou retroaktivitu, která zahrnuje případy, kdy právní norma reglementuje i vznik právního vztahu a nároky z něho vzešlé před její účinností a retroaktivitu nepravou, spočívající v tom, že právní vztahy, které vznikly za platnosti práva starého, se spravují tímto právem až do doby účinnosti práva nového, poté se však řídí tímto novým právem. Vznik právních vztahů, existujících před nabytím účinnosti nové právní úpravy, právní nároky, které z těchto vztahů vznikly i vykonané právní úkony, se řídí zrušenou právní normou. S problematikou nepřipustnosti retroaktivity souvisí ochrana tzv. nabytých práv (*iura quaesita*), i když oba instituty nelze ztotožňovat. Porušením zásady ochrany nabytých práv by byla pouze taková změna, která by se zpětnou účinností zhoršila právní postavení subjektu práva.“

Dle názoru Ústavního soudu (nálezn. sp. zn. Pl. ÚS 21/96) obecně pak v případech časového střetu staré a nové právní normy platí nepravá retroaktivita, tj. od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy, vzniklé podle zrušené právní normy, řídí právní normou novou. Vznik právních vztahů, existujících před nabytím účinnosti nové právní normy, právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, jakož i vykonané právní úkony, se nicméně řídí zrušenou právní normou (důsledkem opačné interpretace střetu právních norem by byla pravá retroaktivita). Aplikuje se tady princip ochrany minulých právních skutečností, zejména právních jednání.

Ohledně možných výjimek z nepřipustnosti retroaktivity právních norem je nezbytné rozlišovat posuzování nepřipustnosti pravé a nepravé retroaktivity. Jestliže totiž u retroaktivity pravé platí zásada obecné nepřipustnosti, ze které existují striktně omezené výjimky připustnosti; u retroaktivity nepravé platí naopak zásada obecné připustnosti, ze které existují výjimky její nepřipustnosti.

V projednávané věci spatřuje stěžovatel retroaktivitu v aplikaci zákona č. 586/1992 Sb. a zákona č. 563/1991 Sb. na movité věci, které nabyly ještě před účinností těchto zákonů. K tomu je především nutno uvést, že s ohledem na výše uvedené se v tomto případě pojmově nemůže jednat o případ pravé retroaktivity, jelikož aplikací zmíněných zákonů nedochází ke zpětnému přehodnocení dříve vzniklých právních vztahů. Nejvyšší správní soud se však domnívá, že rozhodovaný případ nelze považovat ani za retroaktivitu nepravou.

Za rozhodující skutečnost je totiž nutno považovat to, že ke zdanění podle zákona č. 586/1992 Sb. mělo dojít za rok 1996, kdy byl proveden prodej předmětných movitých věcí. To znamená, že teprve v tomto roce – a tedy již za účinnosti cit. zákona – vznikl příjem daňového subjektu (stěžovatele), který byl posuzován podle tehdy platné zákonné úpravy. Přestože se tedy stěžovatel stal vlastníkem předmětné restaurace včetně jejího vybavení ještě před účinností tohoto zákona, byl již v této době tento majetek využíván k výdělečné činnosti, což nebylo nikterak zpochybněno. Nejvyšší správní soud v tomto směru plně akceptuje právní názor krajského soudu, že rozhodující bylo účelové určení majetku a nikoliv správné účtování o něm. Jestliže tedy stěžovatel předmětný majetek využíval ke svojí podnikatelské činnosti, avšak neúčtoval tak o něm, nelze v tomto pochybení spatřovat skutečnost, která by měla jakoukoliv daňovou relevanci ve vztahu k tomuto majetku. Zdejší soud má přitom za prokázáno, že stěžovatelem deklarované soukromé věci byly nedílnou součástí provozovny zajišťující její provozuschopnost.

Stěžovatel se proto mylí, když vychází z úvahy, že spornou otázkou bylo posouzení, zda majetek pořízený před zahájením podnikání podléhá zdanění. Zdejší soud má totiž za prokázáno, že předmětný majetek byl od svého počátku součástí provozovny, kterou stěžovatel koupil za účelem provozování svojí podnikatelské činnosti.

Jen pro úplnost soud připomíná, že i podle ustanovení § 8 odst. 1, 2 zákona č. 389/1990 Sb., na který stěžovatel odkazuje, platilo, že „ostatní příjmy jsou jednorázové a nahodilé příjmy, jako například ze zděděných autorských práv nebo z prodeje majetku. Do základu daně se zahrnuje rozdíl mezi příjmy a výdaji prokazatelně vynaloženými na jejich dosažení nebo stanovenými procentem z příjmu.“ „Při zdaňování příjmů z prodeje majetku patřícího poplatníkovi, pokud nejde o příjmy, které jsou od zdanění osvobozeny, se za výdaj podle odstavce 1 považuje cena, za kterou občan majetek prokazatelně pořídil nebo nabyl a jde-li o zděděné nebo darované majetkové předměty, hodnota zjištěná při projednávání dědictví a darování a prokazatelně vynaložené náklady na opravu, údržbu a jiné zhodnocení majetku.“ Jestliže tedy stěžovatel předmětnou restauraci zakoupil v roce 1991 za cenu 368 898 Kč a základní prostředky v této provozovně umístěné za 33 342 Kč a v roce 1996 celý tento podnik včetně vybavení prodal za 5 mil. Kč, je zjevné, že by se jednalo o zdanitelný příjem i podle zákona č. 389/1990 Sb. Ani v tomto směru proto není dán žádný racionální důvod k domněnce o nepřipustném retroaktivním působení zákona č. 586/1992 Sb.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal naplnění kasačních důvodů zakotvených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s., a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 26. dubna 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu