



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Ing. K. S.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem v Ostravě, Kosmova 20, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 10. 2006, č. j. 22 Ca 373/2004 – 28,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „žalovaný“) ze dne 13. 7. 2004, č. j. 8220/110/2004. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Ostrava III. (dále též „správce daně“) ze dne 14. 4. 2004, kterým stěžovateli na základě vytýkacího řízení dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Má zato, že krajský soud pochybil, když žalobu stěžovatele jako nedůvodnou zamítl, přestože žalovaný v předcházejícím řízení nezjistil úplně a spolehlivě skutečný stav věci rozhodný pro správné stanovení daně tak, jak ukládá ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel dále namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, neboť nesouhlasí s jeho závěry, že peněžní prostředky na bankovních účtech nelze na rozdíl od peněz v podobě bankovek a mincí považovat za věc movitou. Stěžovatel považuje bezhotovostní převod mezi bankovními účty za směnu movitých věcí, z níž získaný příjem podléhá osvobození od daně z příjmů fyzických osob dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Uvádí, že postupem krajského soudu, který žalobu jako nedůvodnou zamítl, došlo k porušení ustanovení čl. 90 Ústavy, a rovněž k porušení čl. 4 odst. 3 a 4 Listiny základních práv a svobod (dále též „Listina“), ve vazbě na ustanovení čl. 11 odst. 1 a 4 Listiny. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Stěžovatel podal dne 21. 3. 2000 řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, v němž mimo jiných příjmů uvedl ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů ve výši nula. Následně dne 13. 9. 2000 podal v pořadí první dodatečné daňové přiznání, v němž deklaroval ostatní příjmy dle § 10 citovaného zákona jako kursový rozdíl ve výši 2 079 772,54 Kč; dne 3. 11. 2000 v pořadí druhé dodatečné daňové přiznání, v němž jako ostatní příjmy deklaroval částku ve výši 2 120 105,54 Kč (kursový rozdíl ve výši 2 079 772,54 Kč a jiný příjem ve výši 40 333 Kč) a dne 8. 10. 2003 třetí dodatečné daňové přiznání, v němž jako ostatní příjmy deklaroval toliko jiný příjem ve výši 40 333 Kč.

Správce daně vydal dne 14. 4. 2004 dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve stejné výši, v jaké byly vyměřeny dle dodatečného daňového přiznání ze dne 3. 11. 2000. Proti uvedenému rozhodnutí podal stěžovatel včasné odvolání, v němž shodně jako v podané žalobě a kasační stížnosti namítal, že správce daně pochybil, když stěžovateli neuznal osvobození jeho příjmů (kursového zisku) dle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, tj. příjmů z prodeje movitých věcí, přestože z dikce ustanovení § 118 odst. 1 a § 119 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, v platném znění (dále jen „občanský zákoník“), vyplývá, že peníze jsou věcí movitou, a proto příjem z jejich směny (kursový zisk) je od daně osvobozen. Dále uvedl, že z ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů nelze nikterak dovodit, že by směna peněžních prostředků v hotovosti měla být posuzována jinak než směna provedená bezhotovostním převodem s tím důsledkem, že v prvním případě je příjem z takto realizované směny od daně osvobozen a v případě druhém podléhá zdanění.

Žalovaný odvolání stěžovatele zamítl a v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že správce daně jednal v souladu se zákonem, když na základě vytýkacího řízení stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob v takové výši, v jaké byla vyměřena dle dodatečného daňového přiznání ze dne 3. 11. 2000. Žalovaný se ztotožnil s argumentací správce daně, že peněžní prostředky na účtech peněžních ústavů, resp. jejich bezhotovostní převod, nelze označit za prodej (směnu) movitých věcí, který by byl ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů od daně osvobozen, a proto kursový zisk ve výši 2 079 772,54 Kč, který stěžovateli vznikl v důsledku bezhotovostního převodu peněžních prostředků na bankovním účtu, jenž nebyl součástí obchodního majetku stěžovatele, podléhal zdanění jako ostatní příjem dle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel napadl uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, v níž stejně jako v podaném odvolání namítal, že žalovaný nezjistil přesně a úplně veškeré skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně tak, jak mu ukládá ustanovení § 31 odst. 2 a § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel se dále neztotožnil se závěry žalovaného, že za směnu movitých věcí, z níž dosažený příjem je ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů od daně osvobozen, nelze považovat bezhotovostní převod peněžních prostředků uložených na účtu u bankovního ústavu. Navrhl proto, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud částečně přisvědčil argumentaci stěžovatele, že peníze jsou ve smyslu ustanovení § 119 občanského zákoníku věci movitou, a to věci druhově určenou, tj. mezi jinými penězi individuálně nerozpoznatelnou. Ohledně vkladů peněžních prostředků na bankovních účtech však krajský soud dospěl k odlišnému závěru, podle něhož v takovém případě vzniká mezi vkladatelem a bankou závazkový právní vztah, na jehož základě má vkladatel vůči bance pohledávku na výplatu peněz v celkové hodnotě rovnající se uskutečněnému vkladu. Dojde-li tedy k bezhotovostnímu převodu peněžních prostředků mezi bankovními účty, nejedná se s ohledem na výše uvedené o prodej (směnu) movitých věcí, a dojde-li při takové transakci k příjmu, nejedná se o příjem realizovaný prodejem (směnou) movitých věcí, který by byl od daně z příjmů dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů osvobozen.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a důvody v ní uplatněné stěžovatel opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem, když má zato, že kursový zisk realizovaný bezhotovostním převodem peněžních prostředků mezi bankovními účty je směnou movitých věcí, a proto podléhá osvobození dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; a dále namítá vady řízení před správními orgány obou stupňů spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem (§ 31 odst. 2 a § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí a krajský soud, který ve věci rozhodoval, měl pro tuto důvodně vytýkanou vadu napadené rozhodnutí zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele, zda správní orgány postupovaly v předcházejícím řízení v souladu s právními předpisy a vycházely ze spolehlivě zjištěného stavu věci. K takto uplatněné kasační námitce Nejvyšší správní soud podotýká, že krajský soud rozhodující o žalobě mohl v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. napadené rozhodnutí přezkoumat pouze v rámci uplatněných žalobních bodů. Žalobní bod přitom musí podle § 71 odst. 1 písm. b) s. ř. s. obsahovat skutkové a právní důvody, pro které stěžovatel považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Stěžovatel však v podané žalobě a následně i kasační stížnosti pouze obecně namítá, že správní orgány obou stupňů nezjistily co nejdříve veškeré skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti tak, jak jim ukládá ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, nejednaly v souladu se zákony a nedbaly na zachování práv a právem chráněných zájmů stěžovatele jako daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 citovaného zákona. Tímto postupem tak mělo dojít k porušení čl. 90 Ústavy a rovněž k porušení čl. 4 odst. 3 a 4 Listiny základních práv a svobod ve vazbě na ustanovení čl. 11 odst. 1 a 4 Listiny. Pro tato svá tvrzení však stěžovatel neuvádí žádné skutkové ani právní důvody, na základě kterých by krajský soud mohl případné vady řízení dovést. Stěžovatel tedy neuvedl např. v čem spatřuje nedostatečnost zjištění skutkového stavu, které další důkazy měly být provedeny, jaká zjištění měl žalovaný správní orgán provést a k prokázání jakých skutečností měla směřovat.

Nejvyšší správní soud proto k takto uplatněné kasační námitce stěžovatele obecně ověřil, že z dokumentů obsažených ve správním spisu nevyplývá porušení zákonného postupu při zjišťování skutkové podstaty. Vydaná rozhodnutí jsou dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněna a pro stěžovatele z nich zcela jasně vyplývá, z jakých skutečností správní orgány a následně i krajský soud vycházely a jakými úvahami se při rozhodování řídily. Krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal v souladu s příslušnými ustanoveními části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s., tj. v mezích žalobních bodů se zabýval postupem správních orgánů v předcházejícím řízení, shrnul podstatu sporu a skutečný stav věci potřebný pro posouzení důvodnosti žalobních bodů. Kasační námitka dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tedy nebyla shledána důvodnou.

Ohledně kasační námitky týkající se nesprávného právního posouzení věci soudem v předcházejícím řízení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud uvádí, že tato by byla důvodnou, pokud by krajský soud aplikoval na danou věc nesprávný právní předpis, nebo by sice užil právního předpisu správného, tento by však nesprávně vyložil.

V dané věci se stěžovatel neztotožňuje s právní kvalifikací správních orgánů potvrzenou krajským soudem, že kursový zisk realizovaný v důsledku provedení bezhotovostního převodu peněžních prostředků mezi bankovními účty není prodejem (směnou) movitých věcí a tedy nepodléhá osvobození od daně z příjmů ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud ve shodě se závěrem krajského soudu výše uvedené právní hodnocení stěžovatele nesdílí, a to z následujících důvodů:

Mezi stěžovatelem a správními orgány obou stupňů jako účastníky předcházejícího řízení nebylo sporné, že stěžovatel měl u peněžního ústavu zřízen devizový účet, v jehož rámci realizoval bezhotovostní formou převody devizových prostředků na českou měnu a naopak. V předcházejícím řízení bylo taktéž nepochybně prokázáno a stěžovatel tuto skutečnost nezpochybňoval, že v důsledku prováděných bezhotovostních devizových operací dosáhl kursového zisku ve výši 2 079 772,54 Kč, který nejprve v prvním a druhém dodatečném daňovém přiznání podrobil zdanění daní z příjmů fyzických osob ve smyslu ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů a následně jej ve třetím dodatečném daňovém přiznání ze zdanění vyloučil a správce daně požádal o vrácení přeplatku na dani.

Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny příjmy z prodeje movitých věcí. Osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje motorových vozidel, letadel a lodí, nepřesahuje-li doba mezi nabytím a prodejem dobu jednoho roku. Osvobození se nevztahuje rovněž na příjmy z prodeje movitých věcí, včetně příjmů z prodeje movitých věcí uvedených v odstavci 1 písm. g), 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.

Je tedy zřejmé, že pro to, aby si stěžovatel mohl nárokovat osvobození od daně z příjmů fyzických osob z titulu prodeje movitých věcí, musí kumulativně splnit dvě podmínky. Za prvé se musí jednat o prodej těchto věcí a za druhé předmětem prodeje mohou být pouze věci movité. Nesplnění jen jedné z těchto podmínek má za následek nemožnost aplikace pravidla pro uplatnění osvobození od daně z příjmů.

V právní teorii není pochyb o tom, že věci v právním smyslu (a to v intencích § 119 odst. 1 občanského zákoníku) jsou i peníze jako zákonné platidlo. Peníze v podobě bankovek a mincí jsou věci movitou, určenou druhově (jež se neurčuje počtem platidel, nýbrž počtem peněžních jednotek těmito platidly vyjádřených); myslitelné však je i jednotlivé, individuální určení peněz (např. úschova bankovek určených jejich sériovými čísly, mince ve sbírce apod.).

Co se formy peněz týká, po mincích a bankovkách jako hotovostní formě peněz byl dalším stupněm ve vývoji peněžních forem vznik bezhotovostních peněz, které jsou evidovány na účtech majitelů v bankách. Při bezhotovostních platbách přitom nedochází k předávání hotovostních částek tak jako v případě bankovek a mincí, ale pouze ke změnám (účetním operacím) na účtech klientů bank, kdy peněžní prostředky uložené na bankovních účtech nepředstavují věc, ale pohledávku za peněžním ústavem, tj. specifické majetkové právo o určité majetkové hodnotě. Tak je tomu jak v případě smlouvy o běžném účtu, tak i u smlouvy o účtu vkladovém.

V dané souvislosti lze ocitovat z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 14. 3. 2002, sp. zn. 20 Cdo 681/2001, podle něhož: „...obchodní zákoník...používá v ustanoveních § 708 a násl. termín majitel účtu, i když účet sám o sobě nemá majetkovou hodnotu a peněžní prostředky na něm uložené jsou v majetku peněžního ústavu. ...Oprávnění majitele účtu...představuje pohledávku z účtu u peněžního ústavu.“ Konstantní judikatura civilních soudů (představovaná vyjma výše citovaného rozhodnutí i rozhodnutími Nejvyššího soudu ze dne 10. 11. 2004, sp. zn. 35 Odo 801/2002, ze dne 17. 1. 2001,

sp. zn. 22 Cdo 2433/1999), stejně jako judikatura trestní (např. rozhodnutí sp. zn. 11 Tdo 40/2004, sp. zn. 11 Tdo 178/2004) stojí na jednoznačném stanovisku převodu práva ke genericky určeným věcem (penězům ve formě bankovek) současně s uzavřením smlouvy o běžném či vkladovém účtu. Banka jako majitel peněžních prostředků je totiž povinna vrátit nikoliv věc stejnou absolutně, ale pouze genericky.

Z výše uvedeného nepochybně vyplývá, že stěžovatel jako majitel účtu nemohl naplnit podmínky dané mu zákonem o daních z příjmů pro možnost uplatnění osvobození, neboť se v dané věci nejednalo o převod movité věci. V době, kdy stěžovatel uskutečňoval ony „bezhotovostní převody“, nebyl vlastníkem peněžních prostředků vložených na devizovém účtu, a proto se v dané věci nejednalo o prodej movitých věcí ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, ale spíše o činnost směřující ke zvýšení stěžovatelova majetku, o pouhé disponování s pohledávkou za bankou za účelem dosažení zvýšení hodnoty této pohledávky využitím kurzových rozdílů.

Výše uvedené závěry nepřímou potvrzuje i úmysl zákonodárce, jasně vyjádřený změnou právní úpravy týkající se daně otázky provedené novelou č. 492/2000 Sb., která s účinností od 1. 1. 2001 zavedla do textu zákona o daních z příjmů nové ustanovení § 4 odst. 1 písm. zg). Podle tohoto ustanovení [ve znění platném do 31. 12. 2004, od 1. 1. 2005 se jedná o písm. ze)] je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen kursový zisk při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně, nejedná-li se o účet zahrnutý v obchodním majetku, s výjimkou kursového zisku při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně na burze. Uvedené ustanovení však bylo možné poprvé aplikovat až pro zdaňovací období roku 2001, neboť dle přechodných ustanovení platily pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2000 dosavadní právní předpisy. Důvodová zpráva k předmětné novele (sněmovní tisk č. 615/0) uvádí, že vzhledem k tomu, že „v případě směny peněz v hotovosti je podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů případný kursový zisk od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, navrhuje se stejná právní úprava i při směně peněz z účtu poplatníka, pokud tento účet není zahrnut v obchodním majetku“. Je tak patrné, že úmyslem zákonodárce bylo s účinností od 1. 1. 2001 rozšířit aplikaci osvobození od daně z příjmů i na realizovaný kursový zisk získaný dispozicí s peněžními prostředky na bankovních účtech poplatníků, pokud tyto nejsou zahrnuty v jejich obchodním majetku. Za použití argumentu *a contrario* lze tedy dovést, že do 31. 12. 2000 takto realizovaný příjem osvobození od daně z příjmů nepodléhal.

Nejvyšší správní soud se tedy přiklonil k závěru krajského soudu, že kursový zisk realizovaný bezhotovostní směnou peněžních prostředků mezi bankovními účty nepodléhá osvobození od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, a proto žalovaný nepochybil, když takto dosažený příjem ve zdaňovacím období roku 1999 považoval za ostatní příjem ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů podléhající zdanění. V této souvislosti považuje zdejší soud za vhodné uvést, že vlastní obsah pojmu „movitá věc“ byl v soudobé právní teorii chápán spíše restriktivně, tj. za movitost byly považovány pouze takové věci, které byly vyjádřeny ve formě hmotné. Z tohoto úhlu pohledu je proto nutno vykládat i předmětné ustanovení zákona o daních z příjmů; proto není možné pod pojem „movitost“ zahrnout „bezhotovostní peníze“ tak, jak to v roce 2000 učinil stěžovatel. Nejvyšší správní soud pro daný účel ponechává stranou výklad tohoto pojmu současnou teorií a spory vedené o jeho obsah, které budou dle jeho názoru

vyřešeny až přijetím nového občanskoprávního kodexu. V dané věci však ani toto hledisko nebylo nutno zohlednit, neboť pohledávka za bankou není věcí movitou.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížností uplatňovaných stěžovatelem, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 10. května 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu