

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobců: **a) A. G.**, **b) K. G.**, zast. JUDr. Tomášem Udržalem, advokátem, AK Smilova 386, 530 02 Pardubice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 3. 2004, č. j. 31 Ca 88/2003 – 25, 31 Ca 89/2003 – 19,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě se stěžovatelé domáhají zrušení napadeného rozhodnutí krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení. K tomu uvádí důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.) spočívající v tom, že krajský soud pochybil, když se ztotožnil se způsobem výpočtu daně z příjmu provedeného žalovaným, který vycházel ze souhrnné kupní ceny, tj. částky 4 453 050 Kč, která byla uvedena ve smlouvě ze dne 17. 12. 1997. Soud vycházel z toho, že úhrada kupní ceny měla být provedena na jeden účet společný žalobcům. To považoval za potvrzení té skutečnosti, že nedošlo k rozlišení kupních cen za jednotlivé podíly. Z čl. III kupní smlouvy je zřejmé, že kupní cena byla sice hrazena vcelku, nikoli však na účet prodávajících, ale na účet zprostředkovatelské firmy společnosti Z. s. r. o. Proto se nedá hovořit o úhradě kupní ceny vcelku na účet prodávajících. Společnost Z. provedla rozdělení získané kupní ceny mezi žalobce jako prodávající, a to v částkách, za jaké byly jednotlivé díly prodávány, tedy

v částce 4 400 000 Kč podíl žalobkyně ad b) za jednu ideální čtvrtinu nabytou děděním, v částce 40 000 Kč podíl žalobců náležející do jejich SJM a v částce 13 050 Kč za podíl žalobce z darovací smlouvy uzavírané 1. 2. 2003. Proto není úvaha krajského soudu o úhradě kupní ceny na společný účet žalobců namístě. Neztotožňují se s názorem krajského soudu, že v případě prodeje celé nemovitosti, která je ve spoluvlastnictví více prodávajících, je obvyklé vyčíslení kupní ceny v celkové výši. Takové vyčíslení, které činí kupní smlouvu v podstatné náležitosti, tj. rozdělení kupní ceny, značně nepřezkoumatelnou, nelze pojímat tak, že se uvedená kupní cena rozdělí do ideálních podílů a z takových podílů se stanoví daňová povinnost. Žalobci se ve svých podáních vyjádřili, jak byla kupní cena mezi nimi rozdělena. Krajský soud svým rozhodnutím stvrdil zjednodušující postup správního orgánu při výpočtu daně, což považují za chybné.

K této kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný formou poukazu na vydané rozhodnutí.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobci byli vyzváni k podání daňového přiznání v souvislosti s jejich příjmem za prodej pozemku. Každý ze žalobců přiznal daň ve výši 389 516 Kč ze základu 1 220 600 Kč. Správce daně pak vyměřil daň žalobci a) 260 676 Kč a žalobkyni b) 604 116 Kč. Žalovaný úřad vycházel z hodnocení obsahu kupní smlouvy ze dne 17. 12. 1997, týkající se prodeje nemovitosti v k. ú. S. Totiž, že ve smlouvě je uvedena kupní cena 4 453 050 Kč a z ničeho nevyplývá, že by byla stanovena součtem dílčích cen tak, jak namítali stěžovatelé. Podle něj tito ani své tvrzení nezdůvodnili a neprokázali. Z obsahu kupní smlouvy žalovaný zjišťuje, že stěžovatelé jsou bezpodílovými spoluvlastníky jedné ideální poloviny a podílovými spoluvlastníky každý k jedné ideální čtvrtině parcely č. 688/5 v k. ú. S. Nesouhlasil s tvrzením, že právě jednu konkrétní čtvrtinu pozemku převáděli za cenu 4 400 000 Kč, neboť takové ujednání nebylo součástí kupní smlouvy. Nespatřuje ani důvod pro stanovení dílčí ceny 40 000 Kč za zbývající ideální polovinu pozemku ze společného jmění manželů od roku 1994, ani to nepovažoval za prokázané ze strany stěžovatelů. Za zřejmé měl pouze ujednání obsažené ve smlouvě o výši kupní ceny v částce 4 453 050 Kč. Protože stěžovatelé byli vlastníci ideálních částí celku, nelze celou nemovitost rozdělit v závislosti na době nabytí. Dani z příjmů podléhá podle žalovaného celý příjem z prodeje nemovitosti, osvobozena na základě časové testu je pouze jedna čtvrtina. Jedná se právě o čtvrtinu, o níž stěžovatelé tvrdili, že byla prodána za 4 400 000 Kč. Žalovaný poukázal na ust. § 32 odst. 3 a § 46 odst. 4 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) a tam uvedenou možnost, aby rozhodnutí správce daně nebylo odůvodněno. Stěžovatelé ve smyslu § 32 odst. 9 d. ř. nepožádali o sdělení rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní. Zdůraznil, že správce daně postupoval i v souladu s § 46 odst. 2 d. ř., neboť správní spis obsahuje výčet základu daně, který je odchylný od základu daně, jak jej přiznali stěžovatelé. Žalovaný má zato, že z celkového příjmu 4 453 050 Kč byl osvobozen příjem 1 113 262,50 Kč za prodej ideální čtvrtiny pozemkové parcely, kterou nabyla stěžovatelka b) v roce 1985 dědictvím, a která tudíž splňuje časový test, jímž je osvobození v ust. § 4 odst. 1 písm.d) zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, podmíněno. Správce daně tak zahrnul ke zdanění stěžovateli částku 1 113 262,50 Kč za prodej jedné čtvrtiny pozemku, částku 2 226 525 Kč za prodej jedné poloviny pozemku v SJM zahrnul na stranu příjmů stěžovatelky, a to v souladu s ust. § 10 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Výdaje stěžovatele a) činily 214 702,50 Kč, což představuje částku 55 665 Kč, tedy jedna čtvrtina ze zaplacené daně z nemovitosti a částku 159 037,50 Kč, tj. jedna čtvrtina provize firmě, která zprostředkovala prodej dané nemovitosti. Výdaje u stěžovatelky b) činily celkem 469 405 Kč a spočívaly v jedné polovině zaplacené daně z převodu nemovitosti ve výši 111 333 Kč a dále v kupní ceně 40 000 Kč zaplacené za koupi ideální poloviny nemovitosti do SJM a v jedné

polovině provize zaplacené firmě zprostředkující prodej v částce 318 075 Kč. Krajský soud vycházel z obsahu správního spisu, v němž je založena kupní smlouva ze dne 17. 12. 1997 na pozemek p. č. 688/5 a pozemek ve zjednodušené evidenci parcely původní pozemkový katastr 687/1 vedené na LV č. 6775 Katastrálním úřadem P. pro obec P., k. ú. S. Ve smlouvě je ujednáno, že kupní cenu ve výši 4 453 050 Kč zaplatí kupující do deseti dnů ode dne podpisu smlouvy na účet společnosti Z. s. r. o. Dále jsou tu obsaženy právní tituly na základě nichž stěžovatelé vlastnictví k uvedeným nemovitostem nabyli, tj. rozhodnutí Státního notářství v Pardubicích ze dne 13. 2. 1986 o tom, že ideální polovinu p. č. 687/1 nabyla stěžovatelka b) děděním a z této ideální poloviny darovala smlouvou ze dne 1. 2. 1993 ideální čtvrtinu stěžovateli a). Druhou ideální polovinu p. č. 687/1 v k. ú. S. koupili stěžovatelé, jakožto manželé, kupní smlouvou ze dne 9. 6. 1994 do společného jmění manželů. Krajský soud pak poukázal na ust. § 18 zákona a dani z příjmů, podle něhož jsou předmětem daně z příjmů příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak. Příjem z převodu nemovitosti nebo spoluvlastnického podílu na nich je pak v duchu ust. § 10 citovaného právního předpisu zahrnut mezi tzv. ostatní příjmy. Odstavec 2 tohoto paragrafu v případě příjmů plynoucích manželům ze SJM stanoví, že tyto příjmy se zdaňují u jednoho z nich. Je tedy podle názoru krajského soudu nesporné, že příjmy z prodeje zmiňovaných nemovitostí byly předmětem daně z příjmů, na něž se rovněž částečně vztahovalo i osvobození od této daně podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť u ideálního podílu nemovitosti, a to v hodnotě jedné čtvrtiny u stěžovatelky, přesáhla doba mezi jejím nabytím a prodejem dobu pěti let. Podle řečeného soudu kupní cena byla dohodnuta v jednotné a celkové výši, taktéž měla být uskutečněna její úhrada na jeden účet u banky. Stěžovatelé nepodložili svá tvrzení dostatečnými důkazy o tom, že jednotlivé ideální podíly na nemovitostech byly prodávány za odlišné ceny, když písemné smluvní ujednání, ani způsob úhrady kupní ceny o takovém projevu vůle nesvědčily. Proto soud nepřisvědčil námitce, že právě ta ideální čtvrtina nemovitosti, která byla od daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů osvobozena, byla prodána za kupní cenu ve výši 4 400 000 Kč. Není vyloučena smluvní volnost sjednat za prodej ideální části rozdílnou cenu, ale je nezbytné tento úmysl prokázat. Z uvedených důvodů proto podanou žalobu proti rozhodnutím žalovaného zamítl.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

V souzené věci stěžovatel uplatnil především kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. O námitce rozhodl Nejvyšší správní soud ve výroku uvedeným způsobem z těchto důvodů:

Námitka stěžovatelů míří ke zpochybnění realizace kupní ceny způsobem naznačeným krajským soudem. Podle stěžovatelů úhrada kupní ceny provedená na jeden účet

zprostředkovatelské firmy nesvědčí ještě o tom, že nebyly sjednány ceny za jednotlivé podíly samostatně. V daném případě je tím míněn takový způsob sjednání ceny za jednotlivé podíly, který by byl pro stěžovatele z hlediska daňové povinnosti nejvýhodnější, tj. prodej ¼ pozemku nabytého děděním, u něhož by přicházelo v úvahu osvobození od daně, za částku 4 400 000Kč a další podíly, již dani z příjmů podléhající, za částky 13 050 Kč za další ¼ pozemku a 40 000 Kč za zbylou polovinu pozemku.

Především nebyla pravomocným rozsudkem žádného soudu deklarována neplatnost kupní smlouvy, což by bylo pro finanční úřad i finanční ředitelství závazné (§ 28 d. ř.).

Podle § 46 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, platného ke dni sjednání kupní smlouvy ze dne 17. 12. 1997 písemnou formu musí mít smlouvy o převodech nemovitostí, jakož i jiné smlouvy, pro něž to vyžaduje zákon nebo dohoda účastníků. Podle § 588 z kupní smlouvy vznikne prodávajícímu povinnost předmět koupě kupujícímu odevzdat a kupujícímu povinnost předmět koupě převzít a zaplatit za něj prodávajícímu dohodnutou cenu. Podle § 589 cenu je třeba sjednat v souladu s obecně závaznými právními předpisy, jinak je smlouva neplatná podle § 40a.

Kupní smlouva vzniká dvoustranným právním úkonem, který zakládá synallagmatický závazkový vztah mezi prodávajícím a kupujícím. Prodávající i kupující stranou kupní smlouvy může být i více osob. Ke vzniku kupní smlouvy zákon tedy vyžaduje, aby se účastníci dohodli na předmětu koupě a na kupní ceně. Jejich určení tvoří tzv. podstatné náležitosti obsahu smlouvy (essentialia negotii). Vedle nich smlouva může obsahovat i další ujednání upravující práva a povinnosti smluvních stran tzv. obvyklé a vedlejší náležitosti obsahu (naturalia negotii a accidentalia negotii). Pokud úprava těchto otázek není ve smlouvě obsažena (např. doba a místo plnění), upravuje je podpůrně (subsidiárně) zákon. První podstatnou náležitostí kupní smlouvy je dostatečné určení předmětu koupě, tj. věci, kterou má prodávající odevzdat kupujícímu.

Předmětem kupní smlouvy může být jak věc movitá, tak i nemovitá. Je-li jejím předmětem věc nemovitá, platí některá zvláštní zákonná ustanovení, pokud jde o formu smlouvy a přechod vlastnického práva k nemovitosti. Nemovitost jako předmět kupní smlouvy musí být označena v souladu s § 5 odst. 1 katastrálního zákona. Podle § 133 OZ převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.

K podstatným náležitostem kupní smlouvy náleží i určení kupní ceny, která je úplatou za předmět koupě sjednanou v penězích. K určení kupní ceny dochází nejčastěji stanovením výše kupní ceny určitou částkou. K platnosti kupní smlouvy však postačí, jestliže smlouva obsahuje údaje nebo postup, podle kterých lze výši kupní ceny určit i po uzavření smlouvy. Je-li cena prodávaného předmětu předmětem cenové regulace a je v ní cena určena, postačí uvést, že kupující zaplatí cenu úřední; v tomto případě se určí cena výší přípustnou podle cenových předpisů. Kupní smlouvu lze uzavřít platně i tím způsobem, že strany zmocní určitou osobu, aby za ně cenu určila (tzv. cenová arbitráž). Určení kupní ceny jako podstatné náležitosti smlouvy musí být dohodnuto oběma stranami. V určitém minimálním rozsahu jsou kupní ceny dosud regulovány cenovými právními předpisy; sjednaná cena musí být s nimi v souladu. Zákon v této souvislosti stanoví pouze tzv. relativní neplatnost (§ 40a). Smluvní ustanovení o kupní ceně se proto stane v uvedeném rozsahu neplatným, jen když se dotčená strana (tj. zpravidla kupující) této neplatnosti dovolá.

Zákon nemá zvláštní ustanovení o sjednání příliš nízké kupní ceny (*laesio enormis*), pokud není v rozporu s cenovými předpisy. Neplatná však by byla kupní smlouva, která by se s přihlédnutím k okolnostem, za nichž byla sjednána, určením takové ceny příčila dobrým mravům (§ 39). Tato úprava poskytuje ochranu při splnění uvedených předpokladů i kupujícímu při sjednání příliš vysoké ceny, a to i v případě, kdy tato cena není cenovými předpisy regulována. Lze usuzovat, že není-li v kupní smlouvě přesně uvedeno, kolik činí kupní cena za předmět smlouvy, nelze projev vůle považovat za určitý (Knappová, Švestka - Občanské právo hmotné, 2002). Kupní cena jako podstatná náležitost kupní smlouvy je totiž úplata za předmět koupě. Proto musí být stanovena uvedením peněžní částky nebo jiným způsobem, kterým ji lze nepochybně určit. Vyloučena není ani cena zvláštní obliby (*premium affectionis*), která je výsledkem subjektivního zhodnocení zájmu kupujícího na koupi určité věci.

Občanský zákoník tedy nabízí shora uvedené možnosti. Ovšem pro stanovení základu daně podle zákona o dani z příjmů (zák. č. 586/1992 Sb., ve znění platném pro přiznání daně z příjmů za období roku 1988), je významné poukázat na povahu těchto příjmů (§10 odst. 1 písm. b), totiž příjmy z převodu vlastní nemovitosti a ve smyslu druhého odstavce příjmy plynoucí manželům ze společného jmění, které se zdaňují jen u jednoho z nich.

V dané věci probíhalo daňové řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle § 31 odst. 9 citovaného zákona leží v tomto správním řízení důkazní břemeno na stěžovateli, který je povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže to jít k tíži žalovaného. Co se týče přesunu důkazního břemene na správce daně, ten podle osmého odstavce prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem a konečně existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

V tomto případě daňový subjekt – stěžovatelé – předložili správci daně k opakované výzvě listiny, z nichž vyplývají skutečnosti popsané v rozsudku prvostupňového soudu, tj. právní tituly nabytí nemovitosti stěžovateli (rozhodnutí o schválení dědické dohody, darovací smlouva, kupní smlouva) a také kupní smlouva o prodeji takto nabytého majetku třetí osobě, jíž stěžovatelé nemovitost prodali. Jiné doklady týkající se předmětu daně nebyly správci daně předloženy. Žalovaný nemůže vycházet pouze z tvrzení stěžovatelů, že cena byla stanovena jiným způsobem, než je uveden v písemné smlouvě. Stěžovatelé nenabídli žádný důkaz, který by toto jejich tvrzení prokazoval, když z kupní smlouvy vyplývá jediné, totiž že kupní cena byla dohodnuta ve výši 4 453 050 Kč. Za té situace správce daně postupoval v souladu se zákonem, když na základě předložených listin dosvědčujících formy nabytí tohoto majetku sám zohlednil v úvahu daňová osvobození a promítl je do způsobu stanovení i výše vyměřené daně. U stěžovatele a) byla ke zdanění do příjmů zahrnuta částka 1 113 262 50Kč za prodej ¼ parc. č. 687/1, na straně výdajů pak částka 214 702,50 Kč, sestávající z ¼ daně z převodu nemovitosti a ¼ provize zaplacené firmě Z. Na straně stěžovatelky b) byl osvobozen od daně příjem 1 113 262,50 Kč za prodej ¼ předmětné parcely, kterou stěžovatelka b) nabyla v roce 1985 dědictvím /srov.§ 4 odst. 1 písm. b) zák. zákona o daních z příjmů/ a na stranu příjmů byla zahrnuta částka 2 226 525 Kč za prodej ½ pozemku ve společném jmění manželů; tento příjem se zdaňoval pouze u jednoho

z manželů ve smyslu § 10 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Na straně výdajů stěžovatelky b) pak částka 469 405 Kč sestávající z ½ zaplacené daně z převodu nemovitostí, kupní ceny ½ pozemků do SJM a ½ provize zaplacené firmě Z. Základ daně byl tak stanoven u stěžovatele a) částkou 898 560 Kč a u stěžovatelky b) částkou 1 757 120 Kč. Takto vypočtený základ daně odpovídá stavu, který byl u správce daně dokumentován a doložen listinnými důkazy a správce daně neměl žádný důvod se od něj odchýlit.

Protože Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodu kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., kasační stížnost 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 (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 18. října 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu