



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **J. M.**, zastoupený JUDr. Bc. Martinem Kulhánkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pražákova 69, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2015, č. j. 19372/15/5200-10421-711811,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2015, č. j. 19372/15/5200-10421-711811, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Bc. Martina Kulhánka, Ph.D., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a obsah napadeného rozhodnutí

[1] Žalobce napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2015, č. j. 19372/15/5200-10421-711811, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále také jen „správce daně“), dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob, ze dne 1. 12. 2014, č. j. 4094779/14/3005-51522-701579, a to tak, že žalobci se dle zákona č. 586/1992

Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) doměřuje daň ve výši 315 000 Kč a současně vzniká zákonná daňová povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 63 000 Kč.

[2] Jak vyplývá z žalobou napadeného rozhodnutí, zahájil správce daně dne 3. 12. 2013 kontrolu na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2010. Přitom ve vztahu k tomuto zdaňovací období podal žalobce dne 30. 6. 2011 daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob, v němž vykázal příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 12 162 826 Kč a výdaje ve výši 9 872 622 Kč.

[3] V rámci daňové kontroly bylo mj. zjištěno, že do daňově účinných výdajů byly zahrnuty úhrady faktury vystavené obchodní korporaci Navarette s.r.o. (dále jen „Navarette“) za zprostředkování ve výši 4 200 000 Kč bez DPH.

[4] Správce daně při posouzení věci vycházel kromě jiného z předložené kupní smlouvy na prodej pozemku, kdy tato smlouva ze dne 22. 9. 2009 byla uzavřena mezi prodávajícími J. B. a žalobcem a kupujícím IFM GROUP a.s. Předmětem smlouvy byl prodej pozemku p. č. X o výměře X m² – orná půda, k. ú. X. Z této smlouvy vyplývá, že prodávající byli podílovými spoluvlastníky předmětného pozemku a každý z nich převedl svůj spoluvlastnický podíl ve výši id. ½ na uvedenou společnost – ta se zavázala uhradit částku ve výši 159 062 Kč každému spoluvlastníkovi samostatně na jeho účet. Následná smlouva ze dne 11. 11. 2009 byla uzavřena mezi prodávajícími podílovými spoluvlastníky J. B. a žalobcem a kupujícím Aither Property, s.r.o. (nyní PV Rosice, s.r.o.) na prodej pozemku p. č. X o výměře X m² – orná půda, k. ú. X. Z dané smlouvy vyplývá, že prodávající převádějí každý svůj spoluvlastnický podíl ve výši id. ½ na uvedenou společnost za dohodnutou kupní cenu ve výši 12 500 000 Kč.

[5] Dle předložených smluv se zprostředkování fakturované obchodní korporaci Navarette týkalo pozemku v podílovém spoluvlastnictví dvou osob, z nichž každá osoba vlastnila ideální ½ pozemku p. č. X v k. ú. X, později rozděleného na dva pozemky p. č. Xa p. č. X. Prodejní cena pozemku byla rozdělena mezi spoluvlastníky dle velikosti spoluvlastnického podílu, tedy rovným dílem.

[6] Z předložené daňové evidence dle žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce zahrnul do daňově účinných výdajů částku ve výši 4 200 000 Kč, kterou Navarette fakturovala za zprostředkování prodeje pozemku. Ve svém písemném vyjádření ze dne 4. 5. 2011 tato obchodní korporace uvedla bližší specifikace služeb dle jednotlivých položek. Jedná se o „*služby týkající se předmětného pozemku*“, kdy se zprostředkovatel zavazuje obstarat kupce a sjednat kupní cenu více jak 10 × vyšší než je tabulková hodnota stanovená pro danou lokalitu a ornou půdu (kupní cena byla sjednána na 131,49 Kč/m²). Další položku faktury za zprostředkování tvořily mj. „*služby týkající se projektu elektrárny*“, které zahrnovaly např. jednání s Městským úřadem v Rosicích ohledně změny územního plánu obce Rosice a umístění fotovoltaické elektrárny.

[7] Dle zjištění správce daně žalobce porušil § 11 zákona o daních z příjmů, neboť do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zahrnul celou částku ve výši 4 200 000 Kč, a nikoli pouze částku ve výši 2 100 000 Kč, která odpovídala

jeho spoluvlastnickému podílu na prodávaných pozemcích. Z tohoto důvodu správce daně snížil výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů o částku 2 100 000 Kč a v tomto smyslu vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob, ze dne 1. 12. 2014, č. j. 4094779/14/3005-51522-701579.

[8] Dle žalobou napadeného rozhodnutí předmětem sporu (a hlavní odvolací otázkou) bylo odlišné posouzení nároku žalobce na uplatnění výše výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 11 zákona o daních z příjmů. Dle správce daně jednal žalobce v rozporu s předmětným ustanovením, neboť si výdaje za zprostředkování prodeje pozemku uplatnil v plné výši, přestože prodejní cena pozemku byla rozdělena mezi spoluvlastníky podle velikosti spoluvlastnických podílů, tedy rovným dílem. Žalobce naopak tvrdil, že si spoluvlastníci mezi sebe rozdělovali pouze příjmy dosažené z prodeje, na výdajích se poměrným způsobem nepodíleli. Zároveň se odkazuje na výpověď spoluvlastníka, pana B., která má dosvědčit jeho tvrzení, že částka zaplacená za provizi je čistě záležitost žalobce a otázka prodeje pozemku byla pouze na jeho osobě.

[9] Z předložených kupních smluv je dle žalobou napadeného rozhodnutí zřejmé, že prodávající (žalobce a pan B.) byli podílovými spoluvlastníky, každý ve výši ideální poloviny prodávaných pozemků. Každý z těchto prodávajících převedl svůj spoluvlastnický podíl na kupujícího ve výši ideální poloviny, a to za dohodnutou kupní cenu ve stejné hodnotě. Správce daně tedy postupoval v souladu se zákonem, když žalobci přiznal výdaje související s prodejem pozemku pouze podle spoluvlastnických podílů. Bez ohledu na podmínky sjednané mezi podílovými spoluvlastníky zákon o daních z příjmů v tehdy účinném znění stanovil způsob rozdělování výdajů mezi spoluvlastníky ve stejném poměru jako příjmy. Dle § 11 zákona o daních z příjmů bylo možné, aby si spoluvlastníci nemovité věci na základě písemné smlouvy rozdělili příjmy plynoucí jim z užívání věci a s nimi související daňově uznatelné výdaje jiným poměrem, než jaký by jim příslušel dle jejich spoluvlastnických podílů. Bylo ovšem nezbytné, aby byla sjednána smlouva mezi všemi spoluvlastníky, kteří mají k užívání věci určité právo, a dále bylo dle zákona nezpochybnitelnou nutností rozdělení výdajů ve stejném poměru jako příjmy. Na tom nic nemění ani fakt, že se v daném případě nejednalo o příjmy z užívání, ale o příjmy dosažené z prodeje nemovité věci. Poplatníci si tedy měli rozdělit společné výdaje vztahované k těmto příjmům dle svých spoluvlastnických podílů. Pokud si tedy žalobce uplatnil výdaje za zprostředkovatelskou činnost v jiném poměru než inkasované příjmy, postupoval v rozporu s platnou právní pravou.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[10] Žalobce v žalobě uvedl, že se společností Navarette sjednal dne 3. 7. 2009 smlouvu o zprostředkování výlučně on a tato smlouva se týkala toliko podílu na shora specifikovaném pozemku p. č. X. Činnost jmenované společnosti spočívala v zajištění příležitosti pro žalobce uzavřít kupní smlouvu k prodeji podílu na pozemku a dále v přípravě pozemku k výstavbě fotovoltaické elektrárny. Následně žalobce prodal kupní smlouvou ze dne 11. 11. 2009 svůj spoluvlastnický podíl na části uvedeného pozemku, která byla vymezena jako pozemek p. č. X o výměře X m², společnosti Aither Property, s.r.o. (nyní PV Rosice, s.r.o.) za kupní cenu 12 500 000 Kč. Provize byla zaplacená výlučně na základě uzavřené zprostředkovatelské smlouvy. To, že uvedenou provizi žalobce společnosti Navarette skutečně poskytl, konstatoval rovněž Městský soud v Brně v rozsudku ze dne 18. 12. 2013, č. j. 10 T 114/2013-

244. Druhý spoluvlastník pozemku neměl se sjednáním této zprostředkovatelské smlouvy ani s placením provize vůbec nic společného, přestože prodal svůj podíl na pozemku současně s žalobcem a obdržel od kupujícího kupní cenu za svůj podíl ve stejné výši jako žalobce. Podle tvrzení žalobce druhému spoluvlastníku, J. B., společnost Navarette žádné služby neposkytla a z tohoto důvodu J. B. ani žádnou provizi v souvislosti s prodejem jeho podílu na pozemcích neplatil. Ve svém daňovém přiznání za příslušné období si také žádný takový výdaj ani neuplatňoval. Sjednaná výše provize v hodnotě 4 200 000 Kč se týkala dle zprostředkovatelské smlouvy pouze podílu žalobce. Jestliže by společnost Navarette poskytovala služby rovněž druhému spoluvlastníkovi, byla by celková výše provize nepochybně vyšší.

[11] Žalobce ve vztahu k právnímu posouzení věci uvedl, že druhá věta § 11 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, na kterou žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí odkazuje, se týká pouze příjmů a výdajů souvisejících s užíváním věci ve spoluvlastnictví. V posuzovaném případě však nelze dosaženou kupní cenu a výdaj spočívající v zaplacené zprostředkovatelské provizi považovat za „*příjmy a výdaje související s užíváním věci*“. Z tohoto pohledu je odkaz žalovaného na toto ustanovení nesprávný. První věta tohoto ustanovení se sice týká příjmů dosažených a výdajů vynaložených dvěma nebo více spoluvlastníky z titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv, nicméně zákon stanoví rozdělení příjmů a výdajů podle spoluvlastnických podílů pouze pro případ, že se jedná o výdaje společné. V posuzovaném případě se však o společné výdaje nejedná, neboť žalobcem zaplacená provize v celé výši 4 200 000 Kč se týkala pouze služeb souvisejících s podílem žalobce. Jestliže nebyly příjmy a výdaje rozděleny dle spoluvlastnických podílů, je možné dle třetí věty § 11 zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje (pouze) v prokázané výši.

[12] Pokud se tedy dle žalobce nejedná o společné výdaje, ani výdaje související s užíváním věci ve spoluvlastnictví, je podílový spoluvlastník oprávněn uplatnit výdaje skutečně vynaložené. Daňový subjekt tedy může uplatnit výdaje vynaložené prokazatelně na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jelikož v daném případě nejde o společné příjmy a výdaje, ani o příjmy a výdaje související s užíváním společné věci a výdaje vynaložené na prodej podílu obou spoluvlastníků nebyly mezi spoluvlastníky rozděleny dle podílu, byl žalobce oprávněn uplatnit výdaj na něj připadající v prokázané výši, což učinil a rozhodnutí žalovaného je z tohoto pohledu nesprávné. Žalobce proto navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil žalovanému uhradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a další podání žalobce

[13] Žalovaný ve vyjádření k žalobě navázal na své rozhodnutí, kdy zopakoval dosavadní průběh správního řízení a skutkové okolnosti k věci se vztahující. K právnímu posouzení takto konstatovaného skutkového stavu poznamenal, že žalobce cíleně kladl důraz na pojem „užívání věci“, aby mohl z dosahu § 11 zákona o daních z příjmů vyloučit příjmy dosažené prodejem dotčené nemovitosti. Podobně žalobce akcentuje pojem společných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení společných příjmů, a to ve snaze dovodit závěr, že v jeho případě nešlo u výdajů vynaložených na provizi o společné výdaje, ale výhradně o výdaje, které vynaložil toliko žalobce – v této souvislosti ovšem žalobce nenamítá, že příjmy z prodeje nemovitosti byly společné a odpovídaly spoluvlastnickým podílům. Jak přitom

vyplývá z věty třetí § 11 zákona o daních z příjmů, je bez ohledu na zavádějící výklad žalobce zcela zřejmé, že i v posuzovaném případě musely být také výdaje rozděleny mezi poplatníky dle jejich spoluvlastnických podílů. Bez ohledu na tvrzení žalobce souvisel i příjem druhého spoluvlastníka s výdaji vynaloženými na provizi za zprostředkování prodeje a další služby ve smlouvě o zprostředkování sjednané. Intepretaci žalobce, zdůrazňující některé jednotlivé termíny v § 11 zákona o daních z příjmů, považoval žalovaný za (v podstatě) účelovou, zejména pak akcent na pojem „užívání“, který se kterým žalobce nakládal zužujícím způsobem.

[14] K vyjádření žalovaného podal žalobce své stanovisko ze dne 8. 2. 2016, v němž uvedl, že vedle výkladu § 11 zákona o daních z příjmů je rovněž třeba posoudit otázku, zda platbu žalobce v částce ve výši 4 200 000 Kč bez DPH dle daňového dokladu č. 100100103 ze dne 10. 11. 2010 společnosti Navarette lze považovat za společný výdaj žalobce a pana J. B., jakožto spoluvlastníků zmíněného pozemku p. č. X, nebo naopak za výlučný výdaj žalobce. Žalobce v této souvislosti tvrdí, že se jednalo výlučně o jeho výdaj, který vynaložil na dosažení, zajištění a udržení výlučně vlastních příjmů. Fakturovaná částka se dle textu příslušné smlouvy o zprostředkování týká toliko spoluvlastnického podílu žalobce na předmětném pozemku, byla placena výlučně žalobcem a z jeho finančních prostředků. Na uvedeném nic nemění skutečnost, že svůj spoluvlastnický podíl prodal zároveň druhý spoluvlastník předmětného pozemku, který pouze využil možnosti prodeje, o kterou se zasloužil pouze na základě svého úmyslu a na vlastní náklady žalobce. Bez těchto výdajů by žalobce příjmů, které se staly předmětem zdanění, nedosáhl. Naopak druhý ze spoluvlastníků neměl v souvislosti s prodejem svého spoluvlastnického podílu žádné výdaje. Bylo by proto absurdní výlučně žalobcem zaplacenou částku považovat za společné výdaje.

[15] Ustanovení § 11 zákona o daních z příjmů žalovaný nesprávně vykládá jako jediný celek bez ohledu na to, že se jednotlivé věty tohoto ustanovení (věta první a věta druhá) vztahují na různé situace, a dle potřeby si žalovaný vybírá zrovna to, co se mu hodí. Pokud by byl výklad žalovaného správný, a příjmy jakož i výdaje související se spoluvlastnictvím věci by se měly vždycky posuzovat stejně, dotazuje se žalobce, proč by první věta uváděla, že se v ní uvedené pravidlo vztahuje na „*příjmy dosažené z titulu spoluvlastnictví*“, a druhá věta, že se v ní uvedené pravidlo vztahuje na „*příjmy plynoucí z užívání věci ve spoluvlastnictví*“.

[16] Argumentem racionálního zákonodárce, který různé pojmy používá pro různé jevy a situace, lze dle žalobce dovodit, že příjmy dosažené z titulu spoluvlastnictví nemusí být vždy příjmy plynoucími z užívání věci ve spoluvlastnictví. Podle gramatického výkladu slovního spojení „užívat věc“ se věta druhá § 11 vztahuje na situace odlišné případů, kdy poplatník získá příjmy z prodeje věci (jak se stalo v posuzované věci). Pokud poplatníci, kteří mají ve spoluvlastnictví věc, přenechají tuto společnou věc do užívání jiné osobě, stále zůstávají (spolu)vlastníky této věci. Toto ustanovení tak typicky směřuje na situace nájmu či pachtu, nikoliv však prodeje.

[17] Navíc podle názoru žalobce druhá věta § 11 obsahuje vedle hypotézy v podobě příjmů plynoucích z užívání věci také hypotézu v podobě existence písemné smlouvy uzavřené všemi spoluvlastníky o tom, že příjmy budou rozdělovány jinak, než odpovídá jejich spoluvlastnickým podílům. Žádná taková smlouva však uzavřena nebyla. Z tohoto důvodu se na posuzovanou věc nemůže vztahovat dispozice dle věty druhé, tedy že se příjmy a výdaje

rozdělují podle písemné smlouvy a že výdaje musí být rozdělovány ve stejném poměru jako příjmy.

[18] Nesprávnost výkladu žalovaného, dle kterého je (v každé situaci příjmů týkajících se věci ve spoluvlastnictví) nezpochybnitelnou nutností rozdělení výdajů ve stejném poměru jako příjmy, je rovněž patrná již z pouhé existence věty třetí § 11 zákona o daních z příjmů. Tato věta třetí stanoví v určitých případech možnost spoluvlastníka uplatnit výdaje na něj připadající pouze v prokázané výši. Jestliže by ale byla správná úvaha žalovaného, že výdaje musí být vždy rozděleny ve stejném poměru jako příjmy, byla by třetí věta naprosto zbytečná. Nikdy by se podle tohoto pravidla nemohlo postupovat, protože výše výdajů by vždy musela být odvozena od výše příjmů (jen tak bude poměr rozdělení výdajů odpovídat poměru rozdělení příjmů) a nikdy by nebylo významné, v jaké prokázané výši byly výdaje skutečně vynaloženy. Výklad podávaný žalovaným je tak třeba odmítnout jako nesprávný, zjednodušený a účelový.

[19] Na základě výše uvedených argumentů žalobce na předmětnou věc vylučuje použití věty druhé § 11 zákona o daních z příjmů, která se vztahuje toliko na příjmy plynoucí z užívání věci ve spoluvlastnictví, a to navíc pouze v situaci, kdy bylo spoluvlastníky sjednáno, že tyto příjmy poplynou pouze některým ze spoluvlastníků nebo jejich rozdělení nebude odpovídat spoluvlastnickým podílům. V posuzované věci se nejedná o příjmy z užívání věci (nýbrž z prodeje věci) a ani mezi spoluvlastníky nebyla uzavřena žádná písemná smlouva o rozdělování příjmů jinak, než by odpovídalo jejich podílům na věci. Příjmy a výdaje se tak nerozdělují podle písemné smlouvy. Pravidlo za středníkem o rozdělování výdajů ve stejném poměru jako příjmy se na posuzovanou věc rovněž neuplatní.

[20] Zbývá tedy posoudit, zda měl žalobce postupovat podle věty první § 11 zákona o daních z příjmů, tedy rozdělit příjmy a výdaje podle spoluvlastnických podílů, nebo nikoliv. Hypotéza tohoto ustanovení stanoví na jedné straně příjmy dosažené společně spoluvlastníky z titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv a na druhé straně společné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Dispozice této normy pak stanoví rozdělení těchto příjmů a výdajů mezi poplatníky podle jejich spoluvlastnických podílů.

[21] Žalobce tvrdí, že jím zaplacená částka 4 200 000 Kč bez DPH není společným výdajem spoluvlastníků. Význam slova „společný“ odkazuje na to, že se musí jednat o výdaje, na kterých se podílelo více spoluvlastníků. Tento názor lze dále podpořit opět argumentem racionálního zákonodárce. Pokud by slovní spojení „společné výdaje“ bylo vykládáno tak, že se jedná o jakýkoli výdaj týkající se věci ve spoluvlastnictví, výsledkem by opět muselo být konstatování o nadbytečnosti třetí věty § 11 zákona o daních z příjmů, neboť by se opět nemohla nikdy uplatnit. U všech výdajů týkajících se věci ve spoluvlastnictví, které nemají souvislost s užíváním věci a existující písemnou smlouvou podle věty druhé, by se vždy muselo postupovat podle věty první, neboť jakýkoliv výdaj spoluvlastníka by byl považován za společný. Jelikož ale § 11 zákona o daních z příjmů má rovněž třetí větu, musejí se věci ve spoluvlastnictví rovněž týkat i jiné než jen společné výdaje, a ty je možno za splnění podmínek věty třetí § 11 zákona o daních z příjmů uplatňovat v prokázané výši.

[22] V posuzované věci bylo dle žalobce prokázáno, že jedinou osobou, která uvedenou částku zaplatila, byl právě žalobce. Nejde v tomto případě o společný výdaj. Jelikož tedy není v posuzovaném případě naplněna hypotéza, neuplatní se ani dispozice věty první.

[23] Z uvedeného žalobce dovozuje, že pokud na posuzovanou věc nelze aplikovat první ani druhou větu § 11 zákona o daních z příjmů, zbývá pouze věta třetí, která umožňuje uplatnění výdajů připadajících na poplatníka v prokázané výši.

[24] Pro doplnění pak žalobce uvedl, že zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „zákonné opatření č. 344/2013 Sb.“), zrušilo předmětný § 11 zákona o daních z příjmů. Úprava společných příjmů a výdajů ze spoluvlastnictví je nyní upravena v § 12 odst. 2 zákona o daních z příjmů, dle kterého v případech, kdy nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit výdaje pouze v prokázané výši. Důvodová zpráva k této změně uvádí pouze to, že se jedná o legislativně technickou úpravu, kdy se stávající ustanovení § 11 se přesouvá do ustanovení § 12. Nejedná se tedy o žádnou věcnou změnu.

[25] Jelikož zákonodárce dle současné právní úpravy umožňuje dělit výdaje týkající se věci ve spoluvlastnictví i jinak než podle spoluvlastnických podílů, a tato úprava má obsahově beze změn navazovat na dřívější úpravu, má žalobce i z tohoto důvodu za to, že i dřívější právní úprava, která je rozhodná pro posuzovanou věc, umožňovala uplatňovat výdaje nikoliv jen dle spoluvlastnických podílů a ve stejném poměru jako příjmy, nýbrž také v prokázané výši. Výdaje, které nejsou společné, je poplatník i podle § 11 zákona o daních z příjmů oprávněn uplatnit v prokázané výši a tak se i stalo v posuzovaném případě. Žalovaný tak postupoval při vydání napadeného ustanovení v rozporu se zákonem.

IV. Ústní jednání

[26] Při ústním jednání dne 7. 11. 2017 žalobce i žalovaný setrvali na svých dosavadních stanoviscích. Žalobce zdůraznil zejména to, že v posuzovaném případě se nemohlo jednat o společný výdaj (společně s panem B.), a že výklad § 11 zákona o daních z příjmů podávaný žalovaným je nesprávný. Žalovaný naopak uvedl, že správce daně i on sám interpretovali předmětné ustanovení správně, přičemž se ve věci jednalo o stejné výnosy (na základě stejných spoluvlastnických podílů), tudíž i výdaje měly být posouzeny jako společné.

[27] Při jednání soud nepovedl žalobcem navržený důkaz výsledkem pana J. B., neboť ten bylo možné považovat, s ohledem na obsah správního spisu, který postačoval k rozhodnutí věci, za nadbytečný a nemohl by pro věc přinést nic nového. Soud provedl důkaz rozsudkem Městského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2013, č. j. 10 T 114/2013-244. Z něho vyplývá, že se žalobce a pan O. H. (jednatel společnosti Navarette) dle § 226 písm. a) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) zprošťují obžaloby; ta je vinila se snahy vylákat nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010, a to v souvislosti se smlouvou o zprostředkování ze dne 3. 7. 2009 (uzavřené mezi žalobcem a společností Navarette) a následným zahrnutím do účetní a daňové evidence faktury č. X ze dne 10. 11. 2010.

V. Posouzení věci soudem

[28] Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně) včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

[29] Za rozhodné (a v podstatě mezi stranami nesporné) skutkové okolnosti považuje zdejší soud následující: Smlouvu o zprostředkování ze dne 3. 7. 2009, týkající se prodeje ideální poloviny pozemku p. č. X v k. ú. X (pozemek byl později rozdělen a následné kupní smlouvy se týkaly pozemků p. č. X a X) se společností Navarette uzavřel pouze žalobce, nikoli další podílový spoluvlastník předmětného pozemku, pan J. B. Kupní smlouvou ze dne 11. 11. 2009 prodali pan J. B. a žalobce společnosti Aither property, s.r.o. (nyní PV Rosice, s.r.o.) každý svůj spoluvlastnický podíl ve výši ideální poloviny pozemku p. č. X v k. ú. X za kupní cenu ve výši 12 500 000 Kč bez DPH. Zprostředkovatelkou provizi ve výši 4 200 000 Kč bez DPH (5 040 000 Kč s DPH) zaplatil společnosti Navarette na základě daňového dokladu ze dne 10. 11. 2010, č. 100100103 pouze žalobce.

[30] Rozhodným ustanovením, dle kterého je třeba shora vymezený skutkový stav posoudit, je § 11 zákona o daních z příjmů (v relevantním znění), dle kterého „*příjmy dosažené společně dvěma nebo více poplatníky z titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv a společné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují mezi poplatníky podle jejich spoluvlastnických podílů. Plynou-li příjmy z užívání věci ve spoluvlastnictví na základě písemné smlouvy uzavřené všemi spoluvlastníky jen určitým spoluvlastníkům nebo jinak, než odpovídá jejich spoluvlastnickým podílům, rozdělují se tyto příjmy a výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů podle této smlouvy; přitom výdaje musí být pro účely tohoto ustanovení rozdělovány ve stejném poměru jako příjmy. Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši.*“

[31] Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je pak to (v návaznosti na přiblížený skutkový stav a rozhodné zákonné ustanovení), zda žalobce mohl uplatnit ve vztahu ke své daňové povinnosti výdaj ve výši 4 200 000 Kč, nebo zda mohl uplatnit výdaj ve výši pouze 2 100 000 Kč. Odpověď na tuto otázku je přitom rozhodná při stanovení celkové daňové povinnosti žalobce na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010.

[32] Soud se přitom do značné míry ztotožňuje s podrobnou argumentací predestřenou žalobcem, a to zejména v jeho stanovisku ze dne 8. 2. 2016.

[33] Při posouzení věci soud vycházel rámcově rovněž ustálené judikatury Ústavního soudu (viz např. dále citovaný nálezh Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), z níž se podává, že „*[n]elze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá [srov. bod 30 nálezu sp. zn. I. ÚS 531/05 ze dne 6. 2. 2007 (N 24/44 SbNU 293); též in NALUS]. A platí, že: "... Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku ... Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující*

prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem" (nález sp. zn. I. ÚS 643/06 citovaný výše v bodě 9).“ Z toho Krajský soud v Brně dovozuje, že vymezení daňové povinnosti musí být v rámci zákona dostatečně určité a právním předpisem použité pojmy je třeba interpretovat v zásadě striktně tak, aby adresát povinnosti měl dostatečně jasnou představu, jaké může ve svém případě očekávat zdanění. V tomto kontextu je rovněž relevantní žalobcův argument racionálního zákonodárce, který má pro různé jevy používat různé pojmy a pro jevy shodné naopak pojmy stejné.

[34] V těchto souvislostech považuje soud za nutné § 11 zákona o daních z příjmů interpretovat nikoli jako jediný celek, ale v podstatě za soubor tří norem upravujících tři různé situace (věta první, druhá a třetí zmiňovaného ustanovení).

[35] Věta druhá § 11 zákona o daních z příjmů se dle názoru soudu týká toliko „*příjmů z užívání věcí*“ ve spoluvlastnictví, tedy se týká z tzv. vlastnické triády pouze práva věc užívat, resp. požívat její plody a užitky (*ius utendi et fruendi*), nikoli však práv dalších, tedy oprávnění vlastníka věc držet (*ius possidendi*), potažmo ji například darovat, prodat nebo zničit (*ius disponendi*).

[36] Zmíněné dispoziční právo (*ius disponendi*), týkající se zejména situací zcizení věci, je dle názoru soudu naopak pokryto primárně větou první § 11 zákona o daních z příjmů a případně se jej může dotknout pravidlo vyplývající z věty třetí § 11 zákona o daních z příjmů.

[37] K uvedenému je třeba dodat, že věta první § 11 zákona o daních z příjmů hovoří o „*společných výdajích*“, přičemž v posuzovaném případě je považováno za prokázané, že výdaje na zprostředkovatelskou provizi vynaložil pouze žalobce, nikoli také pan J. B. (dle názoru soudu se tedy, jak uvádí podrobně i žalobce, nejednalo o „společný výdaj“). Nadto věta druhá § 11 zákona o daních z příjmů dopadá pouze na situace, kdy je mezi všemi spoluvlastníky uzavřena „písemná smlouva“ (taková v posuzovaném případě uzavřena nebyla). Přísně vzato pak ani kupní cena dle smlouvy ze dne 11. 11. 2009 nebyla sjednána jako celek (kupní cena byla sjednána ke každému spoluvlastnickému podílu samostatně), tedy nabízí se otázka, zda se skutečně jednalo o „*společně dosažený příjem*“. K této věci se vyjádřil např. již Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 13. 6. 2003, sp. zn. 38 Ca 197/2002, publikovaném v systému ASPI pod ASPI ID: JUD 29641CZ, dle kterého „*[v]lastní vypořádání zaplacené kupní ceny mezi prodávajícími je pro daňové řízení irrelevantní, neboť kupní cena byla za nemovitost sjednána jako celek a jedná se tedy o společně dosažený příjem z prodeje předmětné nemovitosti*“ (pozn.: výraznění doplněno); [srov. také bod 4. komentáře k § 11 zákona o daních z příjmů in: Pelc, V. Zákon o daních z příjmů. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012: „*Vlastní vypořádání zaplacené kupní ceny mezi prodávajícími je pro daňové řízení, v případě, že kupní cena za nemovitost je sjednána jako celek, a jedná se tedy o společně dosažený příjem z prodeje předmětné nemovitosti, irrelevantní.*“ (pozn.: zvýraznění doplněno)].

[38] Do účinnosti zákona č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony přitom pro tento případ klíčové ustanovení § 11 zákona o daních z příjmů znělo tak, že „*[p]říjmy dosažené společně dvěma nebo více poplatníky z titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv a společné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují mezi poplatníky podle jejich*

spoluvlastnických podílů.“ Tímto zákonem provedená novelizace zákona o daních příjmů doplnila § 11 zákona o daních z příjmů o možnost rozdělit příjmy a výdaje, za splnění dalších podmínek, způsobem odlišným od dosavadního znění a od spoluvlastnických podílů (*„Plynou-li příjmy z užívání věci ve spoluvlastnictví nebo na základě písemné smlouvy jen určitým spoluvlastníkům, rozdělují se příjmy nebo výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle této smlouvy. Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši.“*), kdy dle důvodové zprávy k zákonu č. 492/2000 Sb. (sněmovní tisk č. 615/0 dostupný v digitálním repozitáři Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky na <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=3&ct=615&ct1=0>) bylo konstatováno, že *„[r]ovněž se toto ustanovení doplňuje tak, aby spoluvlastníci ze spekulativních důvodů nemohli při jiném, než rozdělení příjmů a výdajů podle spoluvlastnických podílů, uplatnit např. jeden výdaje v prokázané výši a druhý stanoveným procentem z příjmů a zamezilo se tak možným daňovým únikům“* [přitom k dané novelizaci důvodová zpráva zmiňovala pouze situaci příjmu z pronájmu (tedy z užívání věci), nikoli např. z jejího prodeje]. O takový případ však v posuzované věci nešlo, neboť žalobce uplatňoval výdaje v prokázané (prokazované výši) a není zřejmé, že by pan J. B. uplatnil výdaje paušálně.

[39] Co se týká pozdějšího vývoje předmětného ustanovení § 11 zákona o daních z příjmů, tak toto bylo zrušeno zákonem opatřením č. 344/2013 Sb., kdy důvodová zpráva (dostupná v digitálním repozitáři Senátu Parlamentu České republiky jako sněmovní tisk č. 184, IX. funkční období, na <http://www.senat.cz/xqw/webdav/pssenat/original/70004/58797>) k tomuto zákonnému opatření uváděla: *„Jedná se o legislativně technickou úpravu, stávající ustanovení § 11 se přesouvá do ustanovení § 12.“* Materie původně upravená v § 11 zákona o daních z příjmů se tak dle zákonodárce přesunula do § 12 odst. 2 zákona o daních z příjmů, dle kterého *„[p]okud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit výdaje pouze v prokázané výši.“* Jedná se tedy v podstatě o přebrání úpravy dle věty třetí zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013, tedy úpravy, jejíž aplikace se na daný případ dovolává i žalobce (důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., konkrétně k navrhovanému znění § 12, uvádí mj. to, že tato úprava je *„blokací paušálních výdajů“*; byť je třeba tuto pasáž vykládat v celkovém kontextu předmětné novelizace, je možné na okraj dle soudu opět poznamenat, že žalobce uplatňoval výdaje pouze ve výši, které konkrétně prokazoval a není zřejmé, že by druhý spoluvlastník prodávané nemovitosti uplatňoval výdaje neodpovídající prokázané výši, ale např. paušálně).

[40] Za přesvědčivý považuje zdejší soud rovněž výklad žalobce, dle kterého, byly-li by správné úvahy žalovaného, byla by třetí věta § 11 zákona o daních z příjmů zbytečná, neboť by se dle tohoto pravidla nemohlo postupovat, jelikož výše výdajů by vždy musela být odvozena od výše příjmů (jen tak bude poměr rozdělení výdajů odpovídat poměru rozdělení příjmů) a nikdy by nebylo významné, v jaké prokázané výši byly výdaje skutečně vynaloženy.

[41] Jelikož přitom z výše uvedených důvodů na nyní posuzovaný případ nedopadá dispozice věty první a druhé § 11 zákona o daních z příjmů, bylo třeba aplikovat větu třetí citovaného ustanovení. Ta stejně jako nyní účinná úprava dle § 12 odst. 2 zákona o daních z příjmů, obsahově navazující na posuzovanou úpravu dle § 11 zákona o daních z příjmů, umožňovala dělit výdaje týkající se věci ve spoluvlastnictví i jinak než dle spoluvlastnických

podílů; i dřívější právní úprava, která je rozhodná pro posuzovanou věc, umožňovala uplatňovat výdaje nikoliv jen dle spoluvlastnických podílů a ve stejném poměru jako příjmy, nýbrž také v prokázané výši. Výdaje, které nejsou společné, byl poplatník i podle § 11 zákona o daních z příjmů oprávněn uplatnit v prokázané výši a tak se i stalo v posuzovaném případě. Žalovaný taktéž žádným způsobem neuvedl, čím by postup žalobce (resp. i pana B., jakožto druhého spoluvlastníka zcizované nemovitosti) představoval např. obcházení zákona směřující k nepřipustné daňové optimalizaci. V tomto smyslu žalovaný neuvedl ničeho ani k rozsudku Městského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2013, č. j. 10 T 114/2013-244, který k důkazu předložil žalobce; ani z tohoto důkazu nebylo možné bez dalšího dovozovat účelovost jednání žalobce.

[42] Podle názoru soudu tak žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, pokud žalobci neumožnil uplatnit výdaj v celé jím uváděné výši 4 200 000 Kč a v důsledku toho stanovil žalobci daňovou povinnost uvedenou v žalobou napadeném rozhodnutí.

V. Závěr a náklady řízení

[43] Krajský soud v Brně z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost ruší a věc mu vrací k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.); v dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[44] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[45] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé, účast na jednání) a čtyři režijní paušály, a to ve výši $4 \times 3\,100$ Kč a 4×300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 856 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.

[46] Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 19 456 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo

jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 7. listopadu 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu