



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. J. N.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 10. 2007, č. j. 57 Ca 6/2006 – 33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný (dále „stěžovatel“) brojí včas podanou kasační stížností proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 22. 11. 2005, č. j. 10163/05-110Po a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1050000008, č. j. 4742/05/134970/2875, vydanému dne 23. 2. 2005 Finančním úřadem v Horažďovicích, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 1 155 212 Kč. Daň byla žalobci doměřena na základě výsledků provedené daňové kontroly, při níž správce daně dospěl k závěru, že do základu daně z příjmů fyzických osob žalobce za rok 2002 měl být zahrnut i dar jako bezúplatně získané plnění v podobě spoluvlastnického podílu na blíže specifikované nemovitosti, který žalobce získal na základě darovací smlouvy od svých rodičů.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že stěžovatelův výklad níže uvedených ustanovení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“) a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o daních z příjmů“), byl nesprávný, a tudíž ani jeho postup nebyl v souladu se zákonem.

Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil následující zákonná ustanovení (pozn. ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2002): 1) ustanovení § 6 odst. 1 zákona o trojdani, podle kterého je předmětem daně darovací bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele, 2) ustanovení § 6 odst. 3 písm. c) zákona o trojdani, jež stanoví, že předmětem daně darovací nejsou bezúplatná nabytí majetku, která jsou příjmem a jsou předmětem daně z příjmů podle zákona o daních z příjmů, a dále 3) ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, které mj. stanoví, že předmětem daně nejsou příjmy získané darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva, s výjimkou příjmů z nich plynoucích a s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 nebo s podnikáním anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností.

Stěžovatel se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že v případě, kdy není zcela jednoznačně prokázáno přijetí daru v souvislosti s podnikáním, je třeba vycházet z toho, že bezúplatné nabytí majetku je nutné podrobit dani darovací, a to z důvodu, že nedošlo k naplnění podmínek rozhodných pro použití zákonem stanovené výjimky z předmětu daně darovací. Podle stěžovatele z ustanovení § 6 odst. 3 písm. c) zákona o trojdani vyplývá, že příjem (bezúplatné nabytí majetku), který nelze jednoznačně vyloučit z předmětu daně z příjmů, podléhá této dani a nikoliv dani darovací, neboť daň z příjmů se uplatňuje přednostně. Stěžovatel zkoumal souvislost daru s výkonem podnikatelské činnosti žalobce a na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že předmětný dar podléhá dani z příjmů fyzických osob podle § 3 odst. 4 písm. a) zákona o dani z příjmů. Stěžovatel tvrdí, že v daném případě bylo prokázáno, že žalobce přijal předmětný dar v souvislosti s výkonem podnikatelské činnosti.

Názoru krajského soudu, že v dané věci byla nejpodstatnější souvislost přijetí daru s příbuzenským poměrem dárců (žalobcovi rodiče) a obdarovaného, která převažuje nad souvislostí s podnikáním, stěžovatel oponuje úmyslem zákonodárce, který v případě, že by nezamýšlel přednostně podrobit dani z příjmů fyzických osob dary přijaté v souvislosti s podnikáním anebo s jinou výdělečnou činností, nedoplnil by do zákona o dani z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2008, ustanovení § 3 odst. 4 písm. f). Podle tohoto ustanovení nejsou předmětem daně příjmy získané 1. darováním nemovitostí nebo ostatního majetku mezi osobami blízkými v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele a 2. převodem nemovitostí nebo ostatního majetku, mezi osobami blízkými v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele.

Stěžovatel se také na rozdíl od krajského soudu nedomnívá, že by jeho interpretace zákona o daních z příjmů vedla k omezování možnosti volné dispozice s majetkem mezi příbuznými, neboť daňový subjekt může svobodně zacházet se svým majetkem za předpokladu, že se bude při svých úkonech řídit příslušnými právními předpisy.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje zrušit napadený rozsudek krajského soudu a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

III.

Žalobce se ke kasační stížnosti k výzvě soudu nevyjádřil.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Jak plyne ze shora uvedeného, stěžovatel uplatnil kasační důvod popsany v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tzn. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Konkrétně se v daném případě jedná o výklad ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů ve spojení s ustanovením § 6 odst. 1 a odst. 3 písm. c) zákona o trojdani. Mezi účastníky řízení totiž není sporu ohledně skutkových okolností věci, nýbrž neshodnou se co do jejího právního posouzení.

Spornou právní otázkou je výklad situace, kdy došlo k darování spoluvlastnického podílu k nemovitosti rodiči žalobci, přičemž tato nemovitost byla předtím využívána výhradně k podnikatelské činnosti.

Nejvyšší správní soud ve svých úvahách vycházel z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle něhož daně a poplatky lze ukládat toliko na základě zákona. Jelikož není sporu o tom, že každá daňová či poplatková povinnost představuje zásah do vlastnického práva dotčeného subjektu, musí být proto vykládána v souladu s obecnými pravidly, upravujícími a omezujícími možnosti těchto zásahů. Při výkladu otázky, zda vůbec, a pokud ano, jaká daňová povinnost, má být stanovena, je proto třeba postupovat v souladu s ústavní zásadou zakotvenou v čl. 4 odst. 4 Listiny, totiž šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod a v případě pochybnosti postupovat mírněji (*in dubio mitius*), tedy vyložit zákon ve prospěch poplatníka.

V nyní projednávané věci se jeví klíčovou otázkou, do jaké míry jednoznačně je v těchto případech stanovena daňová povinnost daňového subjektu. Předmětem daně darovací je totiž podle ustanovení § 6 odst. 1 zákona o trojdani bezúplatné nabytí majetku (nemovitosti a movitého majetku, jiného majetkového prospěchu) na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Odst. 3 písm. c) stejného ustanovení pak stanoví, že předmětem daně darovací nejsou bezúplatná nabytí majetku, která jsou příjmem a jsou předmětem daně z příjmů podle zvláštního předpisu. Podle ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů nepodléhají dani z příjmů příjmy získané darováním

nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva, s výjimkou příjmů z nich plynoucích a s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 nebo s podnikáním anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností.

Nejvyšší správní soud má za to, že citovaná zákonná ustanovení jsou vnitřně obsahově souladná, nekonkurují si a není proto třeba řešit aplikační přednost některého z nich např. podle vztahu generality a speciality. Postup při úvaze, zda se v konkrétním případě jedná o právní úkon, který má být podroben dani darovací anebo dani z příjmů, proto musí vycházet z následujících zásad: (1.) nemá dojít ke dvojímu zdanění, a proto to, co podléhá dani z příjmů, není předmětem daně darovací; (2.) platí obecná zdaňovací povinnost bezúplatného nabytí majetku darovací daní; (3.) v případě darů přijatých v souvislosti s podnikáním je dána daňová povinnost podle zákona o daních z příjmů.

Stěžejním úkolem Nejvyššího správního soudu proto bylo v projednávané věci pečlivě uvážit, zda k předmětnému darování došlo v souvislosti s podnikáním anebo nikoliv, jelikož právě od této otázky se odvíjí, jakému daňovému režimu tento právní úkon podléhal. Pokud by totiž mezi darováním a podnikatelskou činností byl v daném případě zjištěn úzký vztah, podléhal by příjem získaný darováním majetkového podílu na nemovitosti dani z příjmů; v případě opačném by se jednalo o daň darovací. Pojem „v souvislosti s podnikáním“ je tedy podle Nejvyššího správního soudu nutné vykládat tak, že mezi podnikatelskou činností a získáním (přijetím) daru musí existovat úzký vztah. Citované zákonné ustanovení je nutno v tomto směru vykládat restriktivním způsobem a odlišit od sebe případy, kdy skutečně primárním motivem darovacího úkonu je podnikatelská aktivita (majetkové transfery či restrukturalizace mezi různými podnikatelskými subjekty v rámci primárního zájmu na dosažení větších zisků), od případů, kdy by se značnou pravděpodobností k tomuto úkonu došlo bez ohledu na jakékoliv podnikatelské motivy (typicky upořádání rodinných majetkových vztahů, jako v daném případě).

Nejvyšší správní soud proto zvážil všechny okolnosti, za kterých k bezúplatnému převodu vlastnictví ze strany dárců (rodičů žalobce) a obdarovaného (žalobce) v daném případě došlo. Vedle zjištění, k nimž dospěl v rámci daňového řízení stěžovatel (podnikatelská činnost žalobce, využívání darované nemovitosti pro účely podnikání), a která vzal v úvahu prakticky jako jedinou „bernou minci“ k dodatečnému vyměření daně, je však třeba zohlednit i vztah mezi dárci a obdarovaným (přímý příbuzenský vztah) a další okolnosti, za kterých k darování došlo (vážné onemocnění jednoho z rodičů), resp. které měly na darování vliv. Právě to zcela správně učinil v napadeném rozsudku krajský soud a z důvodu hospodárnosti proto zdejší soud v tomto směru odkazuje na tuto část jeho odůvodnění.

Rovněž podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu totiž není v tomto případě až tolik podstatné zjištění, zda žalobce využíval nebo využívá darovanou nemovitost k podnikání, nýbrž zda k realizaci právního úkonu darování mezi rodiči a jejich synem došlo primárně v souvislosti s podnikatelskou činností, anebo zda hlavní příčinou darování byl úmysl dárců jako rodičů převést nemovitý majetek do vlastnictví jejich syna, a řešit tak majetkové vztahy v rámci rodiny, nezávisle na tom, zda jejich syn je podnikatelem a zda bude nemovitost k podnikatelským účelům využívat. Darovací smlouvou, která byla

uzavřena dne 28. 1. 2002, převedli rodiče žalobce jako vlastníci ideální poloviny předmětné nemovitosti tuto ideální polovinu na žalobce, přičemž hodnota nemovitosti byla pro účely daně darovací stanovena na základě znaleckého posudku částkou 2 885 370 Kč. Z darovací smlouvy ani z ostatních zjištěných okolností věci však není nikterak patrné, že by k darování došlo v souvislosti s podnikatelskou činností obdarovaného žalobce.

Námítka stěžovatele, kterou se dovolává úmyslu zákonodárce v souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, jímž byl s účinností od 1. 1. 2008 novelizován i zákon o daních z příjmů, konkrétně ustanovení § 3 odst. 4 písm. f), jehož cílem bylo podle důvodové zprávy *posílení kontinuity a rodinné tradice v zemědělském podnikání* (vztahuje se jen na osoby blízké) tím, že předmětem daně z příjmů nebudou příjmy získané v souvislosti s předčasným ukončením zemědělské činnosti, nemá na právní uvážení Nejvyššího správního soudu vliv, neboť každý případ je nutné posuzovat individuálně, přičemž úmysl zákonodárce přednostně podrobit dary přijaté v souvislosti s podnikáním dani z příjmů není předmětem sporu. K tomu je však třeba opětovně zdůraznit, že v případě, kdy nebylo jednoznačně prokázáno, že k darování nemovitosti došlo výlučně v souvislosti s podnikáním, když na uskutečnění právního úkonu darování měly převažující vliv zejména jiné okolnosti (příbuzenský poměr dárce a obdarovaného, zdravotní stav dárce), jímž je proto nutné přidat větší váhu, není možné upřednostnit aplikaci zákona o daních z příjmů tak, jak to učinil stěžovatel.

Nejvyšší správní soud totiž nemohl ani přehlédnout, že ústavní pořádek chrání institut rodiny (čl. 32 Listiny), která představuje nezpochybnitelnou a tradiční hodnotu. Tato preference se projevuje v celém právním řádu a výjimkou samozřejmě není ani právo daňové. Jen pro ilustraci je proto možno připomenout, že např. současné znění zákona o trojdani osvobozuje od darovací a dědické daně příbuzné v řadě přímé a manžele a dále vyjmenované příbuzné v řadě pobočné a manžele dětí (zeťové a snachy), děti manžela, rodiče manžela, manžele rodičů a osoby, které s nabyvatelem, dárce nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu jednoho roku před převodem nebo smrtí zůstavitele ve společné domácnosti a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na nabyvatele, dárce nebo zůstavitele (§ 19 odst. 1, 3 ve spojení s § 11 odst. 2, 3). Podobná osvobození plynou i z ustanovení § 4 odst. 1 písm. a), b) zákona o daních z příjmů (osvobození od daně) a výrazně se tato preference projevuje např. i při stanovení daňově odečitatelných položek.

Argumentace stěžovatele, týkající se ustanovení § 3 odst. 4 písm. f) zákona o daních z příjmů, se tak v konečném důsledku obrací spíše ve prospěch zpochybněného právního názoru krajského soudu, jelikož jeho úvaha je ve shodě s tendencí zákonodárce motivována podporou rodinných vazeb.

Na rozdíl od stěžovatele se proto Nejvyšší správní soud připojuje k názoru krajského soudu, který v dané věci shledal i porušení čl. 11 Listiny, když vyvodil, že absolutizace souvislosti přijetí daru s podnikáním by v případě darování majetku mezi příbuznými vedla k omezení volné dispozice s majetkem, neboť finanční dopady transakce darování nemovitosti v rámci rodiny by vzhledem k výrazným rozdílům v sazbách mezi daní z příjmů a daní darovací měly za následek omezení volné dispozice s majetkem. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Afs 176/2004 - 40

(www.nssoud.cz), „soustava daní musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená“. Právě přiměřenost daňového zatížení je třeba vzít v tomto případě zvláště v úvahu, neboť zatížení majetku darovaného mezi osobami blízkými daní z příjmů a nikoliv daní darovací se i přes skutečnost, že tento majetek je využíván pro podnikatelské účely, jeví být jako nepřiměřené a tedy zasahující do vlastnického práva jednotlivce.

Výklad pojmu „v souvislosti s podnikáním“, který není zákonem výslovně definován, tedy provedl stěžovatel jednostranným a ve svých důsledcích extenzivním způsobem, když po zjištění, že obdarovaný žalobce je podnikatelem, který darovanou nemovitost využíval a výlučně využívá k podnikatelské činnosti, dospěl k závěru, že k darování prokazatelně došlo v souvislosti s podnikáním, a tudíž je třeba tento příjem obdarovaného žalobce podrobit dani podle zákona o daních z příjmů. V této souvislosti je však na místě připomenout, že extenzivní výklad právních norem, a to zejména v případech ukládání a vymáhání daní, není možné pod optikou čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny zásadně akceptovat (srov. nález Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 672/03, Sbírka nálezů a usnesení, sv. 32, str. 163).

Lze tak uzavřít, že pokud nelze nade vší pochybnost prokázat, že k darování majetkového podílu na předmětné nemovitosti došlo výlučně v příčinné souvislosti s podnikatelskou činností, když na obou stranách darovací smlouvy stojí osoby vzájemně si blízké, je třeba po zvážení všech okolností případu a v souladu se zásadou *in dubio mitius* přisvědčit právnímu názoru Krajského soudu v Plzni.

Kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto naplněn nebyl, jelikož krajský soud vyložil spornou právní otázku zcela v souladu se smyslem a dikcí relevantních zákonných ustanovení. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 2 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný, proto mu náhrada nákladů řízení nenáleží. Žalobce v řízení plně úspěšný sice byl, nicméně ze spisu plyne, že mu žádné náklady nevznikly, když ani nepodal vyjádření ke kasační stížnosti. Proto soud rozhodl, že se mu nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. srpna 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu