



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě, složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína, v právní věci žalobce **Ing. I. Š.**, zastoupeného společností Rödl & Partner Tax, s. r. o., se sídlem Praha 1, Platněřská 191/2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 417/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2016, č. j. 46 Af 14/2014 - 24,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2016, č. j. 46 Af 14/2014 - 24
se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 26. 5. 2014, č. j. 13551/14/5000-14104-700519 žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Říčanech (dále „správce daně“) ze dne 26. 09. 2013, č. j. 3050810/13/2122-24801-208943, kterým byla žalobci podle ustanovení § 250 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), uložena pokuta ve výši 25.646 Kč za opožděné přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2010.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Praze (dále „krajský soud“) žalobou, které krajský soud vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce dosahoval za zdaňovací období roku 2010 příjmy ze závislé činnosti za výkon funkce jednatele. Na základě toho, že podepsal u plátce daně (svého zaměstnavatele) v zákonné lhůtě prohlášení podle ustanovení § 38k odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“), provedl plátce pro žalobce dne 25. 03. 2011, v souladu s ustanovením § 38ch zákona o daních z příjmů, výpočet daně, roční zúčtování záloh a daňového

zvýhodnění, při zohlednění nezdanitelných částek ze základu daně a slev na dani za předmětné zdaňovací období.

V září 2013 však vyzval správce daně telefonicky žalobce, aby doplnil svá tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 s poukazem na kontrolu hlášenek daně z převodu nemovitostí. Na základě uvedené výzvy podal žalobce dne 23. 09. 2013 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, které označil jako řádné. V tomto přiznání žalobce deklaroval příjem z převodu nemovitostí dle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmu ve výši 0 Kč a rovněž příjmy z titulu výkonu funkce jednatele, které již byly vypořádány v rámci vyúčtování provedeného plátcem. Podstatou příjmu z převodu nemovitostí bylo inkaso kupní ceny za prodej části pozemku ve výši 2.573.550 Kč, poté, co byla v témže zdaňovacím období žalobcem na nákup dané části pozemku vynaložena částka ve výši 2.750.480 Kč a rovněž uhrazena daň z převodu nemovitosti ve výši 77.206 Kč. Z koupě a následného prodeje části pozemku tedy žalobci v předmětném zdaňovacím období vznikla ztráta. Výsledná daň (512.910 Kč), uvedená v daňovém přiznání, podaném na základě výzvy správce daně tak připadá pouze na příjmy dosažené žalobcem ze závislé činnosti. Správce daně následně vydal platební výměr, kterým byla žalobci uložena pokuta za opožděné podání přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 25.646 Kč, vypočtená z částky 512.910 Kč.

Žalobce v žalobě namítl, že mu vůbec nevznikla povinnost podat daňové přiznání podle § 38g odst. 2 zákona o daních z příjmů, neboť mimo příjmů ze závislé činnosti (funkce jednatele) neměl další příjem vyšší než 6.000 Kč. Na podporu své argumentace odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136. Rovněž namítl, že i kdyby mu vznikla povinnost daňové přiznání za rok 2010 skutečně podat, měl žalovaný při stanovení základu pro výši pokuty odhlédnout od příjmů ze závislé činnosti, neboť u nich materiálně došlo k vyměření daně již v roce 2011, na základě zúčtování záloh a daňového zvýhodnění provedeného zaměstnavatelem.

Krajský soud při posouzení prvního okruhu žalobních námitek dospěl k závěru, že žalobci nevznikla povinnost podat daňové přiznání k částce získané prodejem nemovitosti, neboť tato částka nebyla příjmem ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů. Jediným příjmem žalobce za rok 2010 proto zůstal příjem ze závislé činnosti. Pokuta za opožděné tvrzení daně mu proto neměla být uložena. Svoji úvahu založil krajský soud rovněž na závěrech Nejvyššího správního soudu, vyslovených v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, podle nichž *příjem* ve smyslu zákona o daních z příjmů musí být příjmem skutečným, kdy se navýšení majetku musí reálně projevit v právní sféře daňového poplatníka tak, že musí být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se jedná pouze o navýšení zdánlivé.

Ke druhému okruhu žalobních námitek se krajský soud, s ohledem na výše uvedené závěry, nevyjádřil. Pouze *obiter dictum* poznamenal, že je neudržitelná argumentace žalovaného, že bylo-li provedeno roční zúčtování daně z příjmu plátcem, ač provedeno být nemělo, nemá toto zúčtování žádné účinky na informační sféru správce daně. Tato argumentace je v rozporu s objektivní realitou, neboť správce daně o tomto zúčtování samozřejmě věděl.

pokračování

Kasační stížností žalovaný (dále „stěžovatel“) napadá rozsudek krajského soudu z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). Závěry krajského soudu jsou podle stěžovatele v rozporu se zněním zákona a neodpovídají obsahu citované judikatury. Krajský soud zcela otočil pojem *příjem*, když jej fakticky ztotožňuje s pojmem *dílčí základ daně*, respektive *zisk ke zdanění*. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 21/2010 – 118, kvalifikoval tento soud příjem z prodeje nemovitosti jako ostatní příjem ve smyslu § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a od této částky pak odečetl pouze výdaje na pořízení nemovitosti. Stěžovateli není zřejmé, proč krajský soud dospěl k závěru, že příjmem má být faktický zisk. Z ustanovení § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů jednoznačně vyplývá, že příjmem je jakákoliv částka, kterou daňový subjekt obdrží ve zdaňovacím období, nezávisle na tom, jaké výdaje vynaložil k jejímu dosažení. Oproti tomu to, co krajský soud vyhodnotil jako „skutečný příjem“ je *zisk* (tedy částka, o kterou příjem převyšuje výdaje na jeho dosažení). Zisk je pak podle § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů základem daně z příjmů.

Již z formulace § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že jakýkoliv příjem plynoucí z převodu vlastní nemovitosti je pro účely zákona o daních z příjmu považován za příjem, kterým dochází ke zvýšení majetku poplatníka. Proto není na místě posuzování, zda jde o příjem skutečný či zdánlivý. Obdrží-li daňový subjekt finanční prostředky za prodej nemovitosti, jedná se bez dalšího o příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů. V posuzovaném případě žalobce získal prodejem nemovitosti příjem ve výši 2.573.550 Kč. Výdaje vynaložené k dosažení tohoto příjmu činily 2.827.686 Kč, žalobce proto fakticky nedosáhl zisku. Protože podle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů se nepřihlíží k rozdílu, o který výdaje převyšují příjem, byl dílčí základ daně nulový a daň z tohoto příjmu byla ve výši 0 Kč. Stěžovatel navíc upozorňuje na to, že v daňovém přiznání sám žalobce finanční prostředky obdržené za prodej nemovitosti označil za příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů a proti němu uplatnil výdaje vynaložené na nákup nemovitosti. Teprve později začal argumentovat tím, že žádný příjem z prodeje nemovitosti neobdržel. Stěžovatel shrnuje, že žalobce tedy obdržel z prodeje nemovitosti příjem ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů ve výši kupní ceny v částce 2.573.550 Kč. Tento příjem byl vyšší než 6.000 Kč, proto žalobci vznikla podle § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů povinnost podat daňové přiznání. Protože účastník nepodal daňové přiznání v zákonné lhůtě, ale až na výzvu správce daně, vznikla mu povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu. Správce daně proto při vydání platebního výměru na tuto pokutu postupoval podle zákona a krajský soud tedy neměl zákonný podklad ke zrušení rozhodnutí stěžovatele, kterým bylo uložení pokuty žalobci potvrzeno.

Stěžovatel se rovněž vymezil proti posouzení účinků provedeného ročního zúčtování, k nimž se krajský soud vyjádřil pouze *obiter dictum*, a rovněž pro úplnost argumentoval ve prospěch správnosti výše uložené pokuty. Závěrem navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s úvahami krajského soudu, že žádného příjmu ve smyslu § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmu nedosáhl. Za příjem by bylo možné považovat pouze tu část inkasované částky, která převyšuje náklad vynaložený na její dosažení. To potvrzuje návětí § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů: „*ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku...*“. Právní

úprava obsažená v § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů je tedy irrelevantní. Není-li konečným výsledkem rozdílu mezi přijatou částkou a souvisejícím výdajem pozitivní hodnota, nebylo dosaženo příjmu ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů. Ztráta je v případě příjmů podle tohoto ustanovení irrelevantní, poplatník ji tedy nemůže nijak dále uplatňovat a informace o dosažení ztráty nemá pro správce daně tím pádem žádnou praktickou hodnotu.

Fakt, že žalobce nejprve sám vykázal v daňovém přiznání inkasovanou částku za prodej pozemku jako příjem, není relevantní, neboť žalobce jednal podle instrukcí správce daně. Žalobce též argumentuje důvodovou zprávou k novele zákona o daních z příjmů, kterou byl zvýšen limit pro povinnost podávat přiznání k příjmům podle § 10 zákona o daních z příjmů stanovený § 38g odst. 2 tohoto zákona na 4.000 Kč. Podle důvodové zprávy k tomu došlo proto, aby se v důsledku inflace nezvýšilo daňové zatížení *reálného příjmu*. Z toho žalobce dovozuje, že povinnost podat daňové přiznání stíhá jen poplatníka, který obdržel skutečný příjem po zohlednění nákladů na jeho dosažení, což se v jeho případě nestalo, protože výsledkem jím realizovaného prodeje byla ztráta. Žalobce se též vymezuje proti vyjádření žalovaného k úvahám krajského soudu vyslovených *obiter dictum* a proti stanovení výše pokuty správcem daně. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a v řízení o kasační stížnosti za něj jedná pověřený zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním vyžadovaným podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Nejvyšší správní soud následně posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody.

Kasační stížnost je důvodná.

Jádrem sporu je, s ohledem na důvody, na nichž založil krajský soud své rozhodnutí, otázka, zda žalobce dosáhl ve zdaňovacím období roku 2010 příjmu z prodeje nemovitosti ve smyslu § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (s čímž byla konsekventně spojena povinnost podat daňové přiznání k této dani).

Je vhodné předeslat, že podstata základního práva daňového subjektu na vlastnictví, garantovaného čl. 11 Listiny, je podle judikatury zdejšího soudu, ve vztahu k posuzování existence příjmu podle § 10 zákona o daních z příjmů, garantována významem zjištění, zda dochází ke zvýšení majetku daňového subjektu (viz rozsudek ze dne 18. 7. 2012, č. j. 1 Afs 9/2012 - 97; všechny citované rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz). Ve stejném smyslu argumentuje také rozsudek ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, publikovaný pod č. 843/2006 Sb. NSS, zdůrazňující, že v daném kontextu se musí jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý, což znamená, že se zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné. V posledně uvedeném rozhodnutí se zdejší soud zabýval otázkou, kdy plátcí daně vznikl příjem (z technického zhodnocení pronajímaného objektu provedeného nájemcem) a dospěl k závěru, že rozhodující byla právě doba, kdy došlo ke skutečnému

pokračování

obohacení pronajímatelky v důsledku toho, že mohla se svými technicky zhodnocenými nemovitostmi opět volně nakládat (okamžikem ukončení nájemního vztahu). V nyní posuzované věci přitom žalobce vůbec netvrdil, že by byl po inkasování kupní ceny prodané části nemovitosti jakkoliv omezen v nakládání se získanými finančními prostředky. Naopak tyto finanční prostředky nepochybně získal do vlastní právní sféry a mohl jimi bez omezení disponovat; pouze namítal, že jeho náklady na pořízení prodané nemovitosti byly vyšší než prostředky inkasované za její prodej.

Samotnou skutečnost, že dosáhne-li fyzická osoba v určitém zdaňovacím období příjem ve smyslu ustanovení § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů, je její povinností takový příjem zákonem předepsaným způsobem správci daně přiznat, účastníci nezpochybňují. Pokud jde o výklad ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2010), dle kterého se za *ostatní příjmy* považují (mimo jiné) i *příjmy z převodu vlastní nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru nebo spoluvlastnického podílu na nich*, zákon zde nestanoví žádné okolnosti, jejichž existence by takový příjem (§ 3 odst. 2 zákona) z této obecné definice vyjímala. Pokud tedy (jako je tomu v dané věci) poplatník smluvně převede nemovitost ze svého vlastnictví a získá za tento převod finanční protiplnění, je toto protiplnění příjmem vždy. Je pravdou, že zákon o daních z příjmů počítá s tím, že *výdajem* u příjmů z převodu věci podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl (viz § 10 odst. 5 citovaného zákona). V § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů pak zákon výslovně stanoví, že (dílčím) *základem daně* je dosažený *příjem* snížený o *výdaje* prokazatelně vynaložené na jeho dosažení a ve větě druhé tohoto ustanovení výslovně počítá i s tím, že *výdaje* spojené s jednotlivým druhem *příjmu* podle odstavce 1 (příjem z převodu věci nevyjímaje) mohou být vyšší než tento *příjem*; v takovém případě se (pro potřeby určení základu daně) nepřihlíží k zápornému rozdílu výše příjmu podle § 10 odst. 1 a výdajů na jeho dosažení. Bylo by tedy zcela proti smyslu mechanismu zdanění podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, kdyby zákon výslovně normoval, jakou hodnotu má mít (dílčí) základ daně v případech, kdy výdaje vynaložené daňovým subjektem na pořízení (později prodané) věci přesáhly výši výtěžku z jejího prodeje, pokud by v takových případech výtěžek z prodeje věci vůbec neměl být příjmem ve smyslu zákona o daních z příjmů. Z konstrukce zdanění příjmů podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je tedy zřejmé, že i příjem z prodeje věci, který nepřesahuje výdaje na pořízení této věci, je třeba považovat za příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů. Od pojmu „*příjem*“ (s jehož existencí je spojena povinnost podání daňového přiznání) je tedy nutno odlišovat pojem „*základ daně*“. Fakt, že po odečtení výdajů od příjmů bude základ daně nulový, má důsledek, že poplatníka daně nestihá žádná daňová povinnost, neznamená to však, že by poplatník žádný příjem nezískal.

Argumentaci krajského soudu rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 21/2010 – 118, je třeba oponovat, pokud jde o závěr, že v případě, kdy rozdíl mezi příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů a výdaji není kladný, nejde o příjem, který se reálně projevil v právní sféře poplatníka. V citovaném rozsudku zdejší soud podpořil právě jen základní úvahu, že příjem se i ve smyslu rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136, reálně projevil v právní sféře poplatníka v určitém okamžiku a lze si „*jen obtížně představit zřetelnější případ, kdy se příjem reálně projeví v právní sféře poplatníka, než je jeho vyplacení*“.

Žalobce argumentoval důvodovou zprávou k novele zákona o daních z příjmu zákonem č. 316/1996 Sb., kterým byla navýšena z hodnoty 2.000 Kč na 4.000 Kč částka příjmu ze závislé činnosti limitující podle ustanovení § 38g odst. 2 zákona o daních z příjmů povinnost poplatníka podat daňové přiznání. Důvodová zpráva v obecné části pouze uvádí, že „[n]ovela primárně sleduje cíl, aby se proti roku 1996 u převážné části poplatníků daně z příjmu fyzických osob (cca 75 % poplatníků) nezvýšilo v důsledku inflace daňové zatížení reálného příjmu.“ Ve vztahu k nyní posuzované věci má tato argumentace v zásadě minimální, pokud vůbec nějakou, vypovídací hodnotu. Navíc je zřejmé, že důvodová zpráva operuje s makroekonomickým pojmem *reálný příjem*, nikoliv s pojmem *příjem*, který se reálně projeví v právní sféře poplatníka ve smyslu zákona o daních z příjmu. Žalobcová argumentace důvodovou zprávou je tedy zcela nepřipadná.

Na shora uvedeném závěru Nejvyššího správního soudu nemůže nic změnit ani argument žalobce, že ztrátu dosaženou u příjmů podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nemůže poplatník nijak dál uplatnit. Samotná informace o příjmech z prodeje věci, zejména jde-li o obecně tak hodnotnou věc, jakou je nemovitost, nesporně má význam pro činnost správce daně, i když poplatník vykáže v daňovém přiznání nulový základ daně. Význam takové informace může spočívat zjevně již v tom, že se správce daně dozví o samotné transakci a o výdajích, které poplatník uplatňuje vůči dosaženému příjmu. Může tak posoudit zejména oprávněnost uplatnění těchto výdajů a předejít svou činností případnému neoprávněnému snížení základu daně daňovým subjektem. Podobných mechanismů je v zákoně o daních z příjmů více. Lze kupříkladu připomenout ustanovení § 38v tohoto zákona v aktuálním znění, jež (podle důvodové zprávy k novelizačnímu zákonu č. 267/2014 Sb.), má sloužit právě předcházení daňovým únikům. Ustanovení § 38v zákona o daních z příjmu přitom ukládá povinnost oznamovat správci daně v některých případech příjmy od daně osvobozené, tedy v podstatě příjmy „daňově neúčinné“, jak uvádí odborná literatura (*Pelc, V: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015 s. 1177 – 1181*).

Úvahy krajského soudu, vyslovené *obiter dictum* o účincích provedeného ročního zúčtování, netvořily rozhodovací důvody rozsudku napadeného kasační stížností, proto se námitkami účastníků uplatněnými proti nim Nejvyšší správní soud nezabýval. Krajský soud se, s ohledem na to, jak věc právně posoudil, nezabýval ani druhým okruhem žalobních námitek, které směřovaly proti stanovení výše pokuty správcem daně. Těmito námitkami se krajský soud bude zabývat v dalším řízení po zrušení napadeného rozsudku Nejvyšším správním soudem. Proto se nyní ani Nejvyšší správní soud nemohl zabývat argumentací účastníků uplatněnou k této otázce.

Závěrem lze konstatovat, že kasační důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl naplněn. Nejvyšší správní soud proto posoudil kasační stížnost jako důvodnou a rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

pokračování

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

V Brně dne 18. ledna 2017

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu