



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Jana Šmakala a soudkyně Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobce: **A. K.**
zastoupený advokátem JUDr. Michalem Zsemlelem,
sídlem Kardinála Berana 967/8, Plzeň ,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**
sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 45777/18/5200-10423-708571 ze dne 15. 10. 2018,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je otázka, jaká částka představovala příjem žalobce ve smyslu § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2016. Zda správní orgány správně vycházely z celé kupní ceny 6 500 000 Kč, za kterou žalobce prodal bytovou jednotku, nebo to měla být pouze její část 500 000 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

kteřá byla poukázána na účet žalobce.

2. Finanční úřad pro Plzeňský kraj rozhodnutím č. j. 370340/18/2301-52521-402902 ze dne 5. 3. 2018 vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2016 ve výši 618 807 Kč. Následné odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím č. j. 45777/18/5200-10423-708571 ze dne 15. 10. 2018 zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil.

II. Řízení před soudem

3. Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou. Uvedl, že měl ve svém vlastnictví bytovou jednotku, na které vázlo zástavní právo manželů L. k zajištění jejich pohledávky ve výši 7 200 000 Kč, kterou měli zástavní věřitelé vůči třetí osobě, JUDr. V. S. Žalovaný si chybně vyložil podstatu zástavního práva, neboť žalobce se dobrovolně nestal ručitelem za závazek původního majitele bytové jednotky (JUDr. S.) vůči oprávněným (manželům L.) podle § 2018 občanského zákoníku, nýbrž zřídil zástavní právo k nemovitosti podle § 1312 občanského zákoníku. Závazek vůči manželům L. nebyl tudíž jeho závazkem, ale vázl na nemovitosti a bez jeho vyplacení nebo sejmutí byla nemovitost neprodejná. Žalovaný měl posuzovat reálnou hodnotu bytu se závazkem ke dni prodeje, neboť na základě této transakce nedošlo ke zvýšení majetku žalobce ve smyslu § 10 odst. 1 písm. b) zákona a daních z příjmů. Žalobce uzavřel s manželí L. dohodu, ve které se obě strany zavázaly požadovat za nemovitost nižší cenu. Žalobce požadoval pouhých 500 000 Kč a manželé L. 6 000 000 Kč. Dne 15. 3. 2016 uzavřel žalobce s Ing. G. a Ing. F. kupní smlouvu na nemovitost, přičemž z kupní ceny 6 500 000 Kč získal žalobce dohodnutých 500 000 Kč. Zbylých 6 000 000 Kč bylo poukázáno na účet manželů L. Žalobce namítl, že příjmem je to, co skutečně získá, z čeho má peněžní či nepeněžní prospěch neboli zisk, o co se podle § 10 zákona o daních z příjmů zvýší jeho majetek. Při prodeji nemovitosti nedošlo ke zvýšení jeho majetku, neboť byt zakoupil v roce 2012 za 2 300 000 Kč a z prodeje obdržel pouhých 500 000 Kč. Nebyla tudíž splněna podmínka pro uplatnění daňové povinnosti.
4. Žalovaný předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Na základě prodeje nemovitosti došlo k zvýšení majetku žalobce ve smyslu § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to i přes to, že se žalobce části takto nabytého majetku dobrovolně vzdal ve prospěch JUDr. S. Skutečnost, že na nemovitosti vázlo zástavní právo, nemůže mít na výši dosaženého příjmu z prodeje nemovitosti žádný vliv. Za příjem podléhající dani je nutno pokládat zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. Žalobce vlastní nemovitost dobrovolně prodal, přičemž kupní cena činila 6 500 000 Kč, což je o 4 200 000 Kč více, než cena, za kterou žalobce nemovitost koupil. Zvýšení majetku se tak v právní sféře žalobce reálně projevilo a bylo využitelné, i když se žalobce této částky dobrovolně vzdal ve prospěch JUDr. S. na úhradu jeho dluhu. Předmětem daně z příjmů fyzických osob není žalobcem dosažený zisk, nýbrž dosažený příjem.
5. Žalobce v návaznosti na vyjádření žalovaného konstatoval, že v jeho případě se nejednalo o příjem skutečný, neboť z kupní ceny nemovitosti mohl skutečně využívat pouze částku 500 000 Kč.

II. a) Kasační rozhodnutí NSS

6. Krajský soud původně rozsudkem č. j. 30 Af 68/2018-59 ze dne 20. 11. 2020 napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí není v souladu s názorem vysloveným rozsudkem Nejvyššího

správního soudu č. j. 2 Afs 42/2015-136 ze dne 12. 1. 2006, č. 843/2006 Sb. NSS. Správní orgány nezdůvodnily, proč je celý příjem z převodu nemovitosti příjmem skutečným, a nikoliv toliko zdánlivý. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí nelze seznat, jak se toto zvýšení majetku mělo v právní sféře žalobce reálně projevit. Správní orgány také neargumentovaly, že by žalobce za zřízení zástavního práva ve prospěch manželů L. získal nějaké protiplnění. Příjem z převodu bytu nebyl použit na úhradu vlastního dluhu daňového subjektu. Ve věci tedy nebyla prokázána skutečná využitelnost celého příjmu z převodu nemovitosti pro žalobce.

7. V rozsudku č. j. 2 Afs 396/2020-34 ze dne 14. 10. 2022 se Nejvyšší správní soud neztotožnil se závěry krajského soudu, rozsudek č. j. 30 Af 68/2018-59 zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že skutečnost příjmu se posuzuje podle toho, zda žalobce se zvýšeným majetkem může volně disponovat. Skutečným příjmem tak byla celá kupní cena nemovitosti. S tímto příjmem se rozhodl žalobce naložit tak, že uhradil dluh třetí osoby, čímž se projevilo i to, že se o příjem žalobce jednalo. Správní orgány také nemusely prokazovat, zda žalobce získal za zřízení zástavního práva protiplnění. Pro posouzení reálnosti zvýšení majetku žalobce nebylo rozhodné, že žalobce souhlasil s tím, že část peněz z kupní ceny nemovitosti nepůjde na jeho účet.

II. b) Vyjádření účastníků po vrácení věci krajskému soudu

8. Žalovaný se plně ztotožnil se závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 2 Afs 42/2015-136 a setrval na svém stanovisku, že celý příjem z kupní ceny nemovitosti byl příjmem skutečným. Žalobce zastával opačný názor. Na nemovitosti vázlo zástavní právo, se kterým byla nemovitost za výše uvedenou kupní cenu neprodejná. Z toho důvodu žalobce vyplatil manželé L. Žalobce by měl příjem z celé kupní ceny pouze v případě, kdyby mu JUDr. S. uhradil částku, kterou zaplatil manželům L.

III. Posouzení věci

9. Žaloba není důvodná.
10. Předmětem sporu byla otázka, jaká částka představovala příjem žalobce ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů, tedy zda to byla celá kupní cena, za kterou žalobce předmětnou nemovitost prodal, nebo její část, která mu byla poukázána na účet a kterou žalobce považoval za svůj skutečný příjem.
11. V souzené věci byl krajský soud striktně vázán právním názorem kasačního rozsudku č. j. 2 Afs 396/2020-34; nenastaly žádné právní či skutkové důvody, pro které by v souzené věci bylo možné se od závěrů Nejvyššího správního soudu odchýlit (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 9 Afs 59/2007-56 ze dne 8. 7. 2008, č. 1723/2008 Sb. NSS). Takové důvody netvrdili ani účastníci, kteří sami dovozovali, že krajský soud by měl podle závazného právního názoru žalobu zamítnout. Protože závazný právní názor Nejvyššího správního soudu řeší prakticky celý rozsah sporných otázek ve věci, krajský soud jej pro účely odůvodnění převzal a v případě potřeby parafrázoval. Příjmem žalobce tedy byla celá kupní cena.
12. Podle § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů se příjmem rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.
13. Podle § 10 odst. 1 písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů jsou ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, zejména příjmy

z převodu nemovité věci.

14. Příjmem podléhajícím dani z příjmů je zvýšení majetku daňového poplatníka. Takový příjem musí být skutečný, nikoliv zdánlivý. To znamená, že zvýšení majetku se musí reálně projevit v právní sféře daňového poplatníka, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné (srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 42/2005-136 ze dne 12. 1. 2006, č. 843/2006 Sb. NSS).
15. V citovaném rozsudku posuzoval Nejvyšší správní soud otázku, kdy došlo k zvýšení majetku vlastníka nemovitosti rekonstrukcí, jestliže u nemovitosti došlo k technickému zhodnocení. Nemovitost však zároveň užíval nájemce v souladu s nájemní smlouvou. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nemůže být za nepeněžní příjem vlastníka považováno zhodnocení nemovitosti, která není v jeho volné dispozici (je předmětem nájmu). Výše tohoto nepeněžního příjmu musí být vyhodnocena až k okamžiku jeho skutečného vzniku (obohacení) pro vlastníka, tedy v okamžiku ukončení nájemního vztahu. Nejvyšší správní soud zároveň dodal, že podobné dopady by měla i situace, kdy by došlo k prodeji nemovitosti: rovněž v tomto případě by se totiž skutečné zvýšení majetku daňového poplatníka projevilo až v okamžiku prodeje.
16. Nejvyšší správní soud tedy neposuzuje skutečnost příjmu podle toku peněz, jak si to vykládá žalobce, ale za zásadní považuje to, jestli se zvýšeným majetkem (ať je tento majetek přímo ve formě peněžní či jiné) může volně disponovat.
17. Při kvalifikaci soukromoprávních jednání pro účely daňového práva nelze opomenout jejich hospodářskou podstatu a účel a je nutno je posuzovat ve vzájemných souvislostech (srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 192/2017-26 ze dne 29. 11. 2017, č. 3670/2018 Sb. NSS).
18. Soud ze správního spisu zjistil, že žalobce koupil dne 16. 5. 2012 od manželů S. bytovou jednotku v domě v P. (včetně podílu na zastavěné ploše) za 2 300 000 Kč. Dne 3. 1. 2013 uzavřel s manželou L. zástavní smlouvu, jež zřídila manželům L. jako oprávněným zástavní právo na výše uvedené nemovitosti pro pohledávku z titulu smlouvy o půjčce ve výši 7 200 000 Kč uzavřené mezi manželou L. a JUDr. V. S.
19. Žalobce okolnosti zřízení zástavního práva k bytu vysvětlil tak, že mu JUDr. S. slíbil, že když žalobce zastaví svůj byt, půjčku poskytnutou od manželů L. zhodnotí a byt od žalobce později vykoupe za vyšší cenu. JUDr. S. se však ocitl v insolvenční. Byt proto nevykoupe a zůstalo na něm váznout zástavní právo pro manželou L. Žalobce poté dne 15. 3. 2016 prodal byt zájemcům za 6 500 000 Kč. Dle smlouvy o advokátní úschově bylo 6 000 000 Kč vyplaceno manželům L. jako konečná úhrada dluhu JUDr. S. a 500 000 Kč žalobci.
20. Žalovaný správně a výstižně uvedl, že je nerozhodné, k jakému účelu byly získané příjmy dále použity. Skutečným příjmem žalobce byla celá kupní cena. I když byla část kupní ceny použita na splacení dluhu jiné osoby, stále se jednalo o příjem žalobce. S tímto příjmem se žalobce rozhodl naložit tak, že jím zaplatil dluh třetího. To, že uvedené prostředky byly pro žalobce příjmem, se promítlo do jeho schopnosti uhradit dluh za třetí osobu.
21. Žalovaný tedy správně dovodil, že se zvýšení majetku reálně projevilo v právní sféře žalobce. Skutečnost, že příjem nebyl použit na úhradu vlastního dluhu žalobce, zde není podstatná. Nutno navíc podotknout, že majetek žalobce se provedenou transakcí nezmenšil. Podle § 1937 odst. 2 občanského zákoníku z roku 2012 vstoupil žalobce splněním dluhu do práv věřitele a získal právo, aby mu dlužník JUDr. S. vyrovnal, co za

něho plnil. Žalobce úhradou dluhu získal pohledávku vůči JUDr. S. Tato pohledávka se uhrazením dluhu stala součástí majetku žalobce v souladu s § 495 občanského zákoníku z roku 2012, podle kterého tvoří majetek osoby souhrn všeho, co osobě patří, tedy i pohledávka.

22. Zároveň není podstatné, že žalobce nebyl ručitelem podle § 2018 a násl. občanského zákoníku z roku 2012, ale zřídil zástavní právo k nemovitosti podle § 1312 občanského zákoníku z roku 2012. Zda existoval osobní závazek vůči věřiteli nebo zajištění „vázlo“ na věci (zástavě), nehraje roli pro zodpovězení otázky, jestli mu vznikl příjem.
23. Správní orgány také nemusely prokazovat, že žalobce získal za zřízení zástavního práva ve prospěch manželů L. protiplnění. Jak uvedl v odůvodnění žalovaný, uzavření zástavní smlouvy bylo svobodné rozhodnutí žalobce. Ten takto mohl zajistit dluh třetí osoby, aniž by očekával jakékoliv bezprostřední protiplnění. Soud však připomíná, že zde oním protiplněním mohl být žalobcem tvrzený příslib JUDr. S., že byt po zhodnocení půjčky od žalobce koupí zpět za vyšší cenu.
24. Žalobce tedy s penězi již při uzavření dohody o advokátní úschově disponoval, protože jen tak mohl souhlasit s tím, že jimi bude zaplacen dluh třetí osoby. Kdyby penězi nedisponoval, nemohl by s jejich převedením na účet jiné osoby ani souhlasit, resp. jeho souhlas by nebyl podstatný. Skutečnost, že žalobce souhlasil, že při prodeji jeho bytu část kupní ceny nepůjde na jeho účet, není pro posouzení reálnosti zvýšení jeho majetku rozhodná.
25. Celá kupní cena z bytu tedy byla příjmem skutečným. Zvýšení majetku se skutečně projevilo v právní sféře žalobce, nebylo nutné, aby fakticky na jeho účet přišly peníze. Tento závěr je v souladu s cit. rozsudkem č. j. 2 Afs 42/2005-136.
26. Nad rámec výše uvedených úvah uvedl kasačně závazný rozsudek č. j. 2 Afs 396/2020-34 také, že obdobně jako Nejvyšší správní soud v tomto případě rozhodl ve skutkově podobné věci v minulosti i Krajský soud v Brně v rozsudku č. j. 29 Af 108/2015-29 ze dne 14. 12. 2017.

IV. Závěr

27. Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že žalovaný posoudil rozhodnou právní otázku správně. Napadené rozhodnutí je tedy v souladu se zákonem a netrpí vadami řízení. Soud proto žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a úspěšnému žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Žádný z účastníků tak nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 věta první, § 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze do dvou týdnů od jeho doručení podat kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Kasační stížnost je nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího

správního soudu [srov. nález sp. zn. III. ÚS 926/19 ze dne 2. 7. 2019 (N 129/95 SbNU 66)].

Plzeň 27. ledna 2023

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu