

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **J. K.**, zastoupený JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem Boženy Němcové 33, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2008, čj. 5344/08-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 2. 2011, čj. 10 Af 91/2010 - 114,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu v Jindřichově Hradci (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 5. 2008, č. j. 43827/08/086910/5460, byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 ve výši 1 639 345 Kč. Správce daně uvedené rozhodnutí vydal na základě vlastní vyhledávací činnosti. V jejím průběhu zjistil, že žalobce byl od roku 1992 společně se svou manželkou M. K. vlastníkem pozemku a budovy zapsané na listu vlastnictví č. 4042 pro katastrální území Jindřichův Hradec (dále též „nemovitosti“). Nemovitosti se nachází v centru památkové rezervace v Jindřichově Hradci. Žalobce zařadil v roce 1992 nemovitosti do svého obchodního majetku se vstupní cenou

3 400 000 Kč. Dne 15. 12. 2004 žalobce společně s manželkou prodal nemovitosti své dceři, a to za sjednanou cenu 3 000 000 Kč. Rozhodnutím Katastrálního úřadu v Jindřichově Hradci byl vklad práva povolen dne 28. 1. 2005, s právními účinky ke dni 10. 1. 2005. K tomuto datu žalobce nemovitosti vyřadil ze svého obchodního majetku.

[2] Z odhadu obvyklé ceny nemovitostí zpracovaného pro účely žádosti o úvěr u Českomoravské hypoteční banky ze dne 11. 9. 2004 a ze znaleckého posudku – odhadu nominální hodnoty zajišťovacího prostředku pro Českou spořitelnu, a. s. – ze dne 16. 12. 2004 správce daně zjistil, že obvyklá cena nemovitostí činí ke dni ocenění 8 500 000 Kč. Proto dospěl k závěru, že byl naplněn § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jednalo se tedy o obchodní vztah mezi osobami blízkými a sjednaná kupní cena byla výrazně nižší než cena, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Vyšel přitom i z toho, že dcera stěžovatele prodala po 15 měsících nemovitosti v nezměněném stavu za 12 500 000 Kč. Správce daně podle cit. ustanovení upravil základ daně a cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, stanovil na 8 220 760 Kč. Dále pak správce daně dodatečně vyměřil stěžovateli daň.

[3] Rozhodnutím žalovaného blíže označeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo žalobcovo odvolání zamítnuto.

[4] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud žalobu dne 20. 3. 2009 zamítl. Jeho první rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil svým rozsudkem ze dne 7. 10. 2009, č. j. 1 Afs 76/2009 - 56, pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů. Krajský soud se totiž nevypořádal s některými žalobními body. Krajský soud ve věci podruhé rozhodl rozsudkem ze dne 29. 1. 2010. Tentokrát krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení. I tento rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil, a to svým v pořadí druhým rozsudkem v této věci ze dne 15. 9. 2010, č. j. 1 Afs 31/2010 – 89. Krajský soud totiž jednak porušil závazný právní názor vyslovený v prvním rozsudku NSS, jednak zůstalo jeho rozhodnutí dílem opětovně nepřezkoumatelné. Krajský soud rozhodl dne 16. 2. 2011 svým v pořadí již třetím rozsudkem. Ten je také předmětem této kasační stížnosti.

II.
Stručné shrnutí argumentů uvedených v kasační stížnosti

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uplatnil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel především namítá, že nemovitosti byly před prodejem ve společném jmění stěžovatele a jeho manželky. Oba nemovitosti užívali jako podnikatelé k výdělečné činnosti v rámci svého podnikání, jež praktikovali ve formě sdružení. Proto byly nemovitosti zařazeny do daňové evidence sdružení, kterou za sdružení vedl stěžovatel. Na nákladech se oba manželé podíleli stejným dílem, stejně jako na oprávkách (odpisech) a výnosech z dané nemovitosti. Proto je nepochopitelný postup správce daně, který na jedné straně akceptoval uplatnění výdajů stěžovatele a jeho manželky každým ve výši 1/2, avšak poloviční uplatnění příjmů

neakceptoval. Naopak, příjmy z prodeje nemovitosti přiřadil pouze stěžovateli. Sdružení samo není poplatníkem daně z příjmů. Účastník sdružení, který je fyzickou osobou, je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob. Za tím účelem účastník sdružení, který je pověřen evidencí příjmů a výdajů, musí po skončení zdaňovacího období rozdělit příjmy a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení beze zbytku na jednotlivé účastníky. Rozdělení probíhá v daném případě rovným dílem mezi oba účastníky sdružení.

[6] Krajský soud provedl důkaz zprávou o daňové kontrole provedené u manželky stěžovatele. Jakkoliv podle soudu nelze z této zprávy vyčíst pro věc žádnou relevantní skutečnost, podle stěžovatele je tomu přesně naopak. Z uvedeného důkazu vyplývá uplatnění příjmů a nákladů rovným dílem mezi oba manžele. To se však nepromítlo do vyměření daně stěžovateli.

[7] Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III.
Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[8] Podle žalovaného je kasační stížnost nepřípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Proto navrhuje odmítnout kasační stížnost z důvodu nepřípustnosti.

IV.
Přípustnost kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná 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*. Jak však již zdejší soud v minulosti opakovaně judikoval (viz např. rozsudek ze dne 10. 6. 2008, č. j. 2 Afs 26/2008 - 119, shodně též druhý rozsudek ve stěžovatelově věci ze dne 15. 9. 2010, č. j. 1 Afs 31/2010 – 89, bod 13), § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Toto ustanovení však nelze použít na případy, kdy zdejší soud pouze vytýká krajskému soudu nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Takovýto názor by totiž ve své podstatě vedl k odmítnutí věcného přezkumu napadaného rozhodnutí.

[10] V nyní posuzovaném případě Nejvyšší správní soud ve svém prvním rozsudku č. j. 1 Afs 76/2009 – 56, dospěl k závěru, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, neboť se s dvěma námitkami žalobce vůbec nevypořádalo (části **IV.B.** a **IV.C.** cit. rozsudku). Věcně se zdejší soud vypořádal jen s jedinou námitkou: shodně s krajským soudem dovodil, že kupní smlouvu nelze měnit poté, co byly všechny závazky z kupní smlouvy oběma stranami splněny (část **IV.A.** tamtéž). Tato otázka nyní v kasační

stížnosti vznesena není. V druhém rozsudku č. j. 1 Afs 31/2010 – 89 zdejší soud kauzu věcně vůbec neposuzoval a zrušil rozsudek krajského soudu s tím, že tento 1) porušil závazný právní názor vyslovený v prvním rozsudku NSS, 2) jeho rozhodnutí zůstalo dílem opětovně nepřezkoumatelné (srov. k tomu bod [4] shora).

[11] Soubor námitek popsaných v bodech [5] a [6] shora zdejší soud zatím neřešil, neboť s ohledem na nepřezkoumatelnost předchozích rozsudků krajského soudu ani řešit nemohl. Názor žalovaného o nepřípustnosti kasační stížnosti tedy není správný. Ta je naopak v plném rozsahu přípustná a zdejší soud proto mohl přistoupit k jejímu věcnému posouzení.

V.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodu v kasační stížnosti uvedeném; neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Jediným důvodem kasační stížnosti je komplex námitek zpochybňujících závěr krajského soudu, kterým tento schválil postup správce daně a žalovaného upravit základ daně jen samotnému stěžovateli, přestože stěžovatel na straně prodávající vystupoval i s manželkou [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Stěžovatel argumentuje, že základ daně měl být u něj upraven jen v polovině dané částky, když zbývající připadala na manželku. To se pak také mohlo projevit v daňovém přiznání jeho manželky.

[15] Nejvyšší správní soud na věc aplikoval shodně s krajským soudem zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném v roce 2005. Podle § 7 odst. 11 věty prvé tohoto zákona šlo-li *o nemovitost* [...] *v bezpodílovém spoluvlastnictví manželů, která je využívána pro podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (odstavce 1 a 2) jedním z manželů nebo oběma manžely, vkládá tuto nemovitost* [...] *do obchodního majetku jeden z manželů.* S ohledem na čl. VIII odst. 2 *in fine* zákona č. 91/1998 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 94/1963 Sb., o rodině, ve znění pozdějších předpisů, a o změně a doplnění dalších zákonů, se bezpodílovým spoluvlastnictvím manželů podle § 7 odst. 11 rozumí společné jmění manželů. V daném případě je nesporné, že nemovitosti byly ve společném jmění manželů a k podnikání byly využívány oběma manžely. Do obchodního majetku nemovitost vložil stěžovatel.

[16] Shora cit. § 7 odst. 11 zákona o daních z příjmů dále stanovil, že pokud *tuto nemovitost* [...] *má v obchodním majetku jeden z manželů, avšak je pro podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (odstavce 1 a 2) využívána také druhým z manželů, lze výdaje (náklady) související s touto nemovitostí* [...], *které připadají na část nemovitosti* [...] *využívané pro podnikatelskou činnost nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost oběma manžely, rozdělit mezi oba manžele v poměru, v jakém ji využívají při své činnosti podle odstavců 1 a 2.* Příjmy z prodeje nemovitosti [...] v bezpodílovém spoluvlastnictví manželů [tj. společném jmění –

viz cit. zákon č. 91/1998 Sb.] jsou zdaňovány u toho z manželů, který měl takovou nemovitost [...] zahrnutou v obchodním majetku (zvýraznění doplnil NSS).

[17] S ohledem na dikci § 7 odst. 11 zákona o daních z příjmů tedy neexistuje žádný rozpor mezi tím, že manželka stěžovatele uplatnila své výdaje (náklady) související s nemovitostmi v polovině takto vynaložených částek, a tím, že příjmy z prodeje nemovitostí byly zdaněny jen u stěžovatele. Jen ten byl totiž oním z manželů, který měl nemovitosti zahrnuty ve svém obchodním majetku. Stížní námitka právě tuto dikci § 7 odst. 11 přehlíží. Na to stěžovatele již správně upozornil krajský soud.

[18] Stěžovatel namítá, že na věc byl aplikovatelný § 12 zákona o daních z příjmů. Ten v roce 2005 mj. stanovil (a stále stanoví), že *příjmy dosažené poplatníky při společném podnikání nebo společné jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7) na základě smlouvy o sdružení a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů se rozdělují mezi poplatníky rovným dílem, není-li ve smlouvě o sdružení stanoveno jinak.* Podle zdejšího soudu však třeba hledět na § 7 odst. 11 co se týče příjmů z prodeje nemovitostí ve společném jmění jako na normu zvláštní ve vztahu k § 12. Ustanovení § 12 se aplikuje obecně na příjmy dosažené poplatníky při společném podnikání na základě smlouvy o sdružení. Naproti tomu § 7 odst. 11 se použil na příjmy dosažené z prodeje nemovitosti ve společném jmění, byla-li tato nemovitost využívaná při společném podnikání, i když snad manželé podnikali ve sdružení.

[19] Z uvedeného je též patrné, že správný byl též závěr krajského soudu, podle něhož pro věc neměla žádný význam zpráva o daňové kontrole manželky stěžovatele. Jí provedený důkaz byl proto nadbytečný.

[20] Námitky stěžovatele jsou tedy nedůvodné.

VI.
Závěr a náklady řízení

[21] Stěžovatel se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. září 2011

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu