ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Ing. O. V.**, zastoupený JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 10. 2011, č. j. 10 Af 41/2011 - 37,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 10. 2011, č. j. 10 Af 41/2011 - 37, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 29. 7. 2011, č. j. 3402/11-1100, **se zrušují** a věc **se vrací** Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení před krajským soudem částku 10.993,50 Kč, a to do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 7.880 Kč, a to do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích ze dne 12. 10. 2011, č. j. 10 Af 41/2011 - 37, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 29. 7. 2011, č. j. 3402/11-1100, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Milevsku (dále jen „správce daně“) dne 14. 10. 2010, č. j. 22030/10/098970302616, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 23.894 Kč a současně byla sdělena povinnost platit penále ve výši 4.778 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že

stěžovatel obdržel nemovitost - ideální polovinu domu č. p. 149 v Milevsku na základě darovací smlouvy. Pojmovým znakem darovací smlouvy je mimo jiné bezplatnost a dobrovolnost. Vedle toho, že stěžovatel darovací smlouvou dobrovolně a bezplatně převzal konkrétní podíl na daných nemovitostech, zavázal se zaplatit dohodnuté částky svým sestrám. V zájmu splnění tohoto závazku uzavřel úvěrovou smlouvu. Peněžní prostředky na základě úvěrové smlouvy proto nesloužily k pořízení pronajímané nemovitosti, ale k vypořádání soukromoprávních vztahů existujících mimo podnikatelskou činnost stěžovatele. Úhrada úroků z úvěru pořízeného pro splnění povinnosti ze soukromoprávního vztahu mimo podnikání nepřispěla nijak k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů získaných z pronajímání nemovitosti. Úhrada úroků proto není daňově uznatelným výdajem podle ust. § 24 odst. 1 č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V dané věci nejde o hodnocení předmětu darování, ale o to, je-li výdaj stěžovatele ve formě úhrady úroků z úvěru daňovým nákladem podle daňových předpisů. Majetkoprávní vypořádání v rodině však souvislost s podnikáním stěžovatele nemá, a proto daný výdaj daňově uznatelný není. Z rozhodnutí finančních orgánů obou stupňů nelze dovodit, že by měla být pro ně darovací smlouva nesrozumitelná. Ani krajský soud darovací smlouvu za nesrozumitelnou nepovažuje, protože předmět daru je zcela jednoznačně specifikovaný a vedle darování tu existuje závazek stěžovatele plnit třetím osobám odlišným od účastníků smlouvy. Je tudíž zcela jednoznačné, jaké právní vztahy konkrétní listina upravuje. Je-li listina srozumitelná, pak není zapotřebí, aby krajský soud řízení doplňoval výslechem dárce. Proto také návrh na doplnění dokazování zamítl. K poukazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, krajský soud uvedl, že v něm byl učiněn závěr, že dar byl přijat v souvislosti s výkonem podnikatelské činnosti a tento závěr pak měl vliv na způsob zdanění převodu. V souzené věci je však zapotřebí rozlišit darovací smlouvu a závazek stěžovatele k majetkoprávnímu vyrovnání v rodině. Tento stěžovatelův závazek s výkonem jeho podnikatelské činnosti nesouvisí.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., v níž namítal, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105 vyslovil právní názor, že předmětný dar byl darován v souvislosti s podnikáním stěžovatele, a proto je nutné z tohoto daru odvést daň z příjmů, a nikoliv darovací daň. Právní režim nemovitosti se za celou dobu nezměnil. Stěžovatel darovanou nemovitost nadále užívá k podnikání. Argumentace finančního ředitelství, že v darovací smlouvě není žádná odkládací nebo rozvazovací podmínka, takže stěžovatel nemá povinnost plnit povinnosti z předmětné darovací smlouvy, je naprosto amorální. Stěžovatel měl podmínku vyplacení podílu sester ve výši 1.200.000 Kč v darovací smlouvě jako morální závazek, za jehož nedodržení by nastala skutečnost uvedená v ust. § 630 o. z. Logický je i fakt, že úvěrová smlouva byla uzavřena bezprostředně po darování, neboť bez přechodu vlastnictví k předmětné nemovitosti, by neměl stěžovatel šanci obdržet hypoteční úvěr za daným účelem. Stěžovatel namítal, že předmětný úvěr má souvislost s jeho podnikáním, když už to tak jednou klasifikoval Nejvyšší správní soud, a proto je oprávněným výdajem pro výpočet základu daně z příjmu. Z pohledu výše citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu se stěžovatel domnívá, že nelze od sebe oddělovat přijetí daru a závazky k vyplacení sourozenců jako náhradu za část majetku, který by jim rodiče rádi darovali, avšak nemovitost nebylo možné rozdělit. Ze znění darovací smlouvy, kterou je nutno vykládat

ve smyslu ust. § 35 odst. 3 o. z., je patrné, že dar byl pak podmíněn splněním závazku majetkového vypořádání se sourozenci a na splnění tohoto závazku byl vázán zápis vlastnického práva stěžovatele do katastru nemovitostí. Obsah pasáže předmětné smlouvy - po splnění všech zavazujících podmínek lze do katastru nemovitostí zapsat na list vlastnictví - je klasickou odkládací podmínkou, která je u daru přípustná a není v rozporu se zákonem. Na rozdíl od krajského soudu je stěžovatel přesvědčen, že pokud by vylákal na rodičích dar nemovitosti na úkor svých sourozenců a nesplnil svůj závazek z darovací smlouvy, chápe to, stejně jako jeho otec, za hrubé porušení mravů a důvod, proč by otec měl žádat dar zpět. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že část zaplacených úroků z úvěru ve výši 48.591 Kč zahrnul stěžovatel do výdajů souvisejících s příjmem z pronájmu předmětné nemovitosti, zbývající část úroků ve výši 27.561 Kč uplatnil v daňovém přiznání jako odečet od základu daně podle ust. § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů, tedy jako úroky z úvěru použitého na financování bytových potřeb. Stěžovatel předmětnou nemovitost v roce 2006 pronajímal, s výjimkou přístavby, která je součástí domů, a části, které sloužily k bydlení jeho prarodičů. Úroky z úvěru svým režimem spadají pod ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale k tomu, aby byly výdaji daňově uznatelnými je nezbytné, aby byla prokázána souvislost mezi úhradou těchto úroků a dosažením příjmů z pronájmu podle ust. § 9 zákona o daních z příjmů. Je nesporné, že stěžovatel nabyl darováním ideální polovinu domu č. p. 149 v Milevsku, přičemž v darovací smlouvě je uvedeno, že tento dar přijímá s povinností uhradit svým sestrám částku ve výši 1.200.000 Kč. Peněžní prostředky k vyplacení této částky stěžovatel získal na základě smlouvy o hypotéčním úvěru. Na tento hypotéční úvěr tak nelze pohlížet jako na úvěr poskytnutý za účelem pořízení nemovitosti, protože sloužil k vypořádání majetkových vztahů v rodině. Z tohoto důvodu nejsou platby úroků z předmětného úvěru plynoucí daňovými výdaji, které souvisí s dosažením příjmů z pronájmu darované nemovitosti. Argumentace rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 80/2007 - 105 není podle finančního ředitelství případná, neboť se týká jiného merita věci - dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2002. Námitky stěžovatele v tomto soudním sporu se týkaly jednak aplikace ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a jednak darovací smlouvy, když stěžovatel namítal, že předmětem daru nemohla být přístavba a že do obchodního majetku vložil pouze přístavbu, nikoliv darovanou původní nemovitost. Majetkoprávní vypořádání v rodině stěžovatele nemá žádnou souvislost s jeho podnikáním, a proto byl postup správce daně správný, když tento výdaj vyloučil z daňově uznatelných výdajů. V případě darovací smlouvy neměl správce daně pochyby o projevu vůle a rovněž tak obsah darovací smlouvy je jednoznačný a srozumitelný. Argumentace ust. § 35 odst. 3 o. z. se týká případů, kdy právní úkon byl učiněn jinak než slovy, např. u konkludentních smluv, což v daném případě nenastalo. Proto finanční ředitelství navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V dané věci je nesporné, že stěžovatel jako obdarovaný uzavřel dne 9. 9. 2002 darovací smlouvu se svým otcem Ing. O. V., jejímž předmětem byla ideální polovina domu č. p. 149 v obci Milevsko. V darovací smlouvě se stěžovatel zavázal uhradit svým sestrám Z. V. a E. V. do 30. 10. 2002 každé z nich částku 600.000 Kč jako přiměřenou náhradu. Darovací smlouvy je podepsána stěžovatelem, jeho otcem a oběma sestrami. Tento závazek stěžovatele vůči sestrám je v darovací smlouvě koncipován jako podmínka darování a převzetí daru. Následně dne 18. 9. 2002 uzavřel stěžovatel smlouvu o úvěru č. X s Českou spořitelnou, a. s. za účelem vypořádání majetkových poměrů v souvislosti s darováním ideální poloviny nemovitosti Ing. O. V. Poskytnutí úvěru bylo zajištěno zřízením zástavního práva k domu č. p. 149 v obci Milevsko, zapsané v k. ú. na listu vlastnictví č. 811 pro k. ú. Milevsko.

V rozsudku ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 Afs 23/2008 – 66, dostupný na www.nssoud.cz, se Nejvyšší správní soud obecně vyjádřil k otázce, kdy má být na darování nahlíženo jako na darování v souvislosti s podnikatelskou činností, a kdy naopak nikoli. K tomu uvedl, že „*(p)okud by (...) mezi darováním a podnikatelskou činností byl (...) 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.*" Povahou darování předmětné nemovitosti stěžovateli v tom smyslu, zda má být tento právní úkon podroben dani darovací nebo dani z příjmů, se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz, v němž uvedl: „*Dar přijatý v souvislosti s výkonem podnikatelské činnosti nepodléhá dani darovací, avšak je předmětem daně z příjmu dle § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Pro zdanění příjmů získaných darováním je rozhodující souvislost tohoto daru s podnikáním, tedy s činností prováděnou za účelem dosažení zisku (...) V posuzovaném případě byl dárcem předmětné nemovitosti otec stěžovatele, který měl dle šetření dožádaného správce daně přístavbu zahrnutou ve svém obchodním majetku, podstatnou část celé nemovitosti pronajímal stěžovateli již před darováním pro jeho podnikatelské aktivity. Stěžovatel tedy darované prostory využíval k podnikatelské činnosti před darovacím úkonem i po něm. Z obsahu darovací smlouvy a z dalšího jednání účastníka nevyplynulo, že by měl v úmyslu darovanou nemovitost využívat především k osobním potřebám či pro účely jiné než je podnikání. Tomuto závěru nasvědčuje i skutečnost, že otec stěžovatele jednal o pronájmu předmětných nemovitostí i s dalšími osobami, a to se svědky M. D. a R. K.*"

Je tedy třeba, s ohledem na citovaný rozsudek, mít za to, že předmětem darování byl spoluvlastnický podíl k nemovitosti používané převážně k pronájmu, takže příjem stěžovatele takto získaný podléhá dani z příjmů fyzických osob. Závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku tedy musí být zohledněny i v dané věci, neboť není představitelné, aby pro účely stejné právní povinnosti (platit daň z příjmů fyzických osob) bylo na uvedený právní úkon a na jeho důsledky nahlíženo rozdílně. Proto také musí připadat v úvahu i odčitatelnost výdajů vynaložených v souvislosti s pořízením spoluvlastnického podílu, neboť jeho pořízení je nepochybně nezbytné k tomu, aby z nemovitosti mohl být tím, kdo podíl vlastní, získáván příjem jejím pronájmem.

Spornou otázkou však je, zda výdaj stěžovatele spočívající v zaplacených úrocích v celkové výši 76.152,15 Kč za rok 2006 z hypotečního úvěru má bezprostřední souvislost s jeho příjmy z pronájmu, a zda se tedy jedná o výdaj daňově uznatelný.

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 - 69, dostupný na www.nssoud.cz, zdůraznil, že *„(p)ři posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí, nestanoví-li zvláštní předpis jinak“*. Ekonomická podstata vztahů mezi stěžovatelem, jeho otcem a stěžovatelovými sestrami je přitom zjevná. Je vyjádřena jak v darovací smlouvě, tak ve smlouvě o hypotečním úvěru, a shodně popisována i v řadě vyjádřeních stěžovatele v průběhu daňového řízení. Otec stěžovatele chtěl mezi své tři děti rozdělit majetek spočívající ve spoluvlastnickém podílu k nemovitosti využívané převážně ke komerčnímu pronájmu. Rozhodl se tuto majetkovou hodnotu rozdělit tak, že celý spoluvlastnický podíl připadne stěžovateli a stěžovatel jako náhradu vyplatí každé ze svých sester částku 600.000 Kč. To znamená, že stěžovatel fakticky bezúplatně obdržel pouze část spoluvlastnického podílu a zbývající část odpovídající částce 1.200.000 Kč obdržel protihodnotou za náhrady poskytnuté sestrám. Ekonomicky vzato si stěžovatel od svých sester za uvedenou částku „koupil“ jejich nároky vůči otci na jejich části spoluvlastnického podílu k nemovitosti. K tomu, aby celý spoluvlastnický podíl získal, musel tedy stěžovatel vynaložit prostředky ve výši 1.200.000 Kč a ty si opatřil vzetím hypotečního úvěru, za který musel platit úrok. Zaplacený úrok proto zjevně splňuje podmínky generální klausule v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť byl vynaložen za účelem získání těch částí spoluvlastnického podílu k nemovitosti, které stěžovatel obdržel pouze pod podmínkou, že vyplatí své sestry, které by jinak nezískal.

Povahou a případnou otázkou platnosti právního úkonu, kterým byla transakce mezi stěžovatelovým otcem, stěžovatelem a jeho sestrami uskutečněna, tj. zejména tím, zda se jednalo o smlouvu darovací nebo spíše o smlouvu obsahující kombinaci darování a vícestranného majetkového vypořádání, není třeba se pro účely posouzení uznatelnosti úroků z hypotečního úvěru podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zabývat. Je totiž zjevné, že podle uvedeného právního úkonu bylo smluvními stranami beze zbytku plněno. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 - 200, č. 2489/2012 Sb. NSS a www.nssoud.cz, *„daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publ. pod č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, č. j. 7 Afs 8/2007 - 49, www.nssoud.cz). Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání, a projevilo-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví - k tomu viz*

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2005, č. j. 2 Afs 15/2005 - 90, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, podobně též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS a na www.nssoud.cz". I kdyby smlouva uzavřená mezi stěžovatelem, jeho otcem a stěžovatelovými sestrami byl v nějakém ohledu absolutně neplatný, nebylo by zásadně důvodu za situace, kdy bylo podle ní plněno, odmítat uznatelnost úroků z hypotečního úvěru jako nákladů podle generální klausule v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních s příjmů. V daném případě však není důvod pochybovat o platnosti uvedených majetkoprávních ujednání, neboť z obsahu spisu a vyjádření stěžovatele i dalších osob je patrné, že tato ujednání byla váženě míněna, byla určitá a zákon je nezakazoval.

Z výše uvedeného je patrné, že jak krajský soud, tak předtím správci daně obou instancí nesprávně posoudili jednu z právních otázek rozhodných pro stanovení daňové povinnosti stěžovatele. Jeho kasační stížnost je proto důvodná s ohledem na ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle ust. § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a s ním zrušil podle ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. i rozhodnutí finančního ředitelství.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil kromě napadeného rozsudku i rozhodnutí finančního ředitelství, rozhodl o náhradě nákladů za řízení o žalobě (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Tento výrok se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého, 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. Protože stěžovatel měl v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů, které mu vznikly zaplacením soudního poplatku v částce 2.000 Kč a odměny za právní zastoupení sestávající z odměny advokátky za 3 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby a účast u jednání) podle ust. § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. 3 x 2.100 Kč, náhrady hotových výdajů podle ust. § 13 odst. 3 citované vyhlášky, tj. 3 x 300 Kč, a cestovného k jednání při použití osobního automobilu zn. Kia Sportce, reg. zn. X z Českého Krumlova do Českých Budějovic a zpět (celkem 50 km po 5,89 Kč za 1 km) v částce 294,50 Kč. Jelikož advokátka je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšuje se její odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinna odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o částku 1.499 Kč. Celkem tedy stěžovateli náleží na nákladech řízení před krajským soudem částka 10.993,50 Kč.

Výrok o nákladech řízení o kasační stížnosti se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Protože stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení, které mu vznikly zaplacením soudního poplatku v částce 5.000 Kč a odměny za právní zastoupení za jeden úkon právní služby podle ust. § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. 2.100 Kč a náhrady hotových výdajů podle ust. § 13 odst. 3 citované vyhlášky, tj. 300 Kč. Jelikož advokátka je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšuje se její odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinna odvést podle

zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o částku 480 Kč. Celkem tedy stěžovateli náleží náhrada nákladů řízení v částce 7.880 Kč.

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

V Brně dne 11. září 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu