

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **Ing. J. M,** zastoupeného JUDr. Bc. Martinem Kulhánkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pražákova 69, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2015, č. j. 19372/15/5200-10421-711811, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 11. 2017, č. j. 29 Af 102/2015 – 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Bc. Martina Kulhánka, Ph.D.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 12. 2014, č. j. 4094779/14/3005-51522-701579, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 321.150 Kč a stanovil penále ve výše 64.230 Kč.

[2] Žalovaný změnil rozhodnutí finančního úřadu v záhlaví označeným rozhodnutím tak, že snížil částku doměřené daně na 315.000 Kč a snížil penále na 63.000 Kč. Snížení daňové povinnosti žalovaný odůvodnil tím, že uznal nákup elektrického vozíku Motocaddy S1 a lithiových baterií jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Shodně jako finanční úřad ovšem uznal za daňově účinný výdaj úhradu faktury vystavené společností Navarette s. r. o. ve výši 4.200.000 Kč pouze do výše 2.100.000 Kč. Předmětná faktura se týkala zprostředkování prodeje pozemku ve spoluvlastnictví žalobce a J. B., z nichž každý vlastnil ideální ½ pozemku p. č. X v k. ú. R. u B. (později rozděleného na pozemky p. č. Xa p. č. X). Plnění podle smlouvy o zprostředkování spočívalo ve třech typech služeb: služby týkající se předmětného pozemku (obstarat kupce a sjednat kupní cenu více jak 10x vyšší než je tabulková hodnota pro danou lokalitu), služby týkají se projektu fotovoltaické elektrárny (dále též „FVE“; zajištění potřebné dokumentace) a služby týkající se kolaudace FVE. Prodejní cena pozemků byla mezi spoluvlastníky rozdělena rovným dílem. Žalovaný nezpochybnil existenci individuální dohody o způsobu rozdělování výdajů. Námitku, že J. B. se na výdajích nijak nepodílel, ovšem nepovažoval za relevantní, neboť § 11 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění striktně stanovil způsob rozdělování výdajů mezi spoluvlastníky ve stejném poměru jako příjmy. Žalovaný se proto ztotožnil s finančním úřadem, že žalobce porušil § 11 zákona o daních z příjmů tím, že do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zahrnul celou částku 4.200.000 Kč, nikoliv pouze část odpovídající jeho spoluvlastnickému podílu na prodávaných pozemcích.

II. Řízení před krajským soudem

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který v záhlaví uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud považoval za rozhodné (a mezi stranami nesporné), že smlouvu o zprostředkování ze dne 3. 7. 2009 uzavřel se společností Navarette pouze žalobce a zprostředkovatelskou provizi ve výši 4.200.000 Kč zaplatil rovněž pouze žalobce, nikoliv druhý spoluvlastník pozemku.

[5] Rámcově vyšel z judikatury Ústavního soudu, podle níž (1) nelze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem daně něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá, a (2) je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do základního práva či svobody. Vymezení daňové povinnosti proto musí být v rámci zákona dostatečně určité. V tomto kontextu soud považoval za relevantní také žalobcův argument, že zákonodárce má pro různé jevy používat různé pojmy a pro jevy shodné naopak shodné pojmy.

[6] S ohledem na tato východiska krajský soud vyložil § 11 zákona o daních z příjmů jako soubor tří norem, které dopadají na tři různé situace. Věta druhá se týká pouze „*příjmů z užívání věci*“, tedy z tzv. vlastnické triády dopadá pouze na právo věc užívat, resp. požívat její plody a užitky. Naopak dispoziční právo je primárně pokryto větou první citovaného ustanovení a případně se jej může dotknout také věta třetí.

[7] Věta první hovoří o „*společných výdajích*“, přičemž v posuzované věci je považováno za prokázané, že výdaje na zprostředkovatelskou provizi vynaložil pouze žalobce. Nejednalo se tedy o „*společný výdaj*“. Přísně vzato, ani kupní cena nebyla sjednána jako celek (byla sjednána ke každému spoluvlastnickému podílu samostatně), nabízí se proto otázka, zda se skutečně jednalo o „*společně dosažený příjem*“.

[8] Dále krajský soud připomněl historický vývoj § 11 zákona o daních z příjmů. Novela zákona o daních z příjmů provedená zákonem č. 492/2000 Sb. doplnila možnost rozdělit příjmy a výdaje (za splnění dalších podmínek) způsobem odlišným od předchozího znění a od spoluvlastnických podílů. Podle důvodové zprávy k novele (sněmovní tisk č. 615/0) bylo předmětné ustanovení doplněno tak, „*aby spoluvlastníci ze spekulativních důvodů nemohli při jiném, než rozdělení příjmů a výdajů podle spoluvlastnických podílů, uplatnit např. jeden výdaje v prokázané výši a druhý stanoveným procentem z příjmů a zamezilo se tak možným daňovým únikům*“ (důvodová zpráva přitom zmiňovala pouze příjem z pronájmu, tedy užívání věci, nikoliv např. z prodeje). O takový případ však v posuzované věci nejde, neboť není zřejmé, že by J. B. uplatnil výdaje paušálně.

[9] Krajský soud poukázal také na pozdější vývoj právní úpravy, neboť § 11 zákona o daních z příjmů byl zrušen zákonným opatřením č. 344/2013 Sb. Podle důvodové zprávy (sněmovní tisk č. 184, IX. funkční období) se jednalo pouze o legislativně technickou úpravu, která přesunula stávající § 11 do § 12 téhož zákona. Nynější § 12 odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle kterého „[p]*okud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit výdaje v prokázané výši*“ v podstatě přebírá větu třetí § 11 ve znění do 31. 12. 2013, jejíž aplikace na posuzovaný případ se dovolává i žalobce. Žalobce přitom uplatňoval výdaje pouze ve výši, kterou konkrétně prokazoval, a není zřejmé, že by druhý spoluvlastník uplatňoval výdaje neodpovídající prokázané výši, ale např. paušálně.

[10] Soud považoval za přesvědčivý také argument žalobce, že výklad žalovaného by vedl k nadbytečnosti věty třetí, neboť výše výdajů by vždy musela být odvozena od výše příjmů (jen tak bude poměr rozdělení výdajů odpovídat poměru rozdělení příjmů) a nikdy by nebylo významné, v jaké prokázané výši byly výdaje skutečně vynaloženy.

[11] Krajský soud proto uzavřel, že na posuzovanou věc nedopadají první ani druhá věta § 11 zákona o daních z příjmů, proto bylo třeba aplikovat větu třetí téhož ustanovení. Ta umožňovala dělit výdaje týkající se věci ve spoluvlastnictví i jinak než podle spoluvlastnických podílů. Výdaje, které nejsou společné, byl poplatník oprávněn uplatnit v prokázané výši, a tak se stalo i v posuzované věci. Žalovaný také žádným způsobem neuvedl, čím by postup žalobce představoval obcházení zákona směřující k nepřípustné daňové optimalizaci. Žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, když žalobci neumožnil uplatnit výdaj v celé jím uváděné výši 4.200.000 Kč.

III. Obsah kasační stížnosti

[12] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatel nesouhlasil s tím, že krajský soud rozdělil § 11 zákona o daních z příjmů na tři samostatné normy, aniž přihlédl k tomu, že sjednocujícím prvkem všech tří vět bylo pravidlo, že poměr příjmů spoluvlastníků by měl v zásadě odpovídat poměru jejich výdajů. Jednotlivé věty charakterizují tři různé situace, nicméně vzájemně si neodporují.

[14] To ostatně vyplývá i z komentáře k § 11 zákona o daních z příjmů: „*Vzhledem k věci jako celku se spoluvlastníci považují za jedinou osobu a nakládají s věcí jako jediná osoba. Každý spoluvlastník má právo k celé věci. Toto právo je omezeno stejným právem každého dalšího spoluvlastníka. Spoluvlastníku náleží vyúčtování, jak bylo se společnou věcí nakládáno, i podíl z plodů a užitků ze společné věci.* [...] *U podílových spoluvlastníku jde o tzv. ideální podíl na společné věci, nikoli o reálné vlastnictví. Spoluvlastnické podíly, popř. smlouva o rozdělení příjmu jinak, než jaká je výše spoluvlastnických podílů, jsou určující pro vymezení výše zdanitelných příjmů i daňově účinných výdajů – výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů*“ (Komentář k zákonu o daních z příjmů, 1. vydání, C. H. Beck, 2012, str. 300 - 303).

[15] Krajský soud pochybil tím, že posuzovanou věc podřadil pod třetí větu § 11 zákona o daních z příjmů, přestože se na ni vztahuje věta první téhož ustanovení, ze které jednoznačně vyplývá, že příjmy dosažené společně dvěma nebo více spoluvlastníky z titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv a společné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují mezi poplatníky podle jejich spoluvlastnických podílů. Soud nesprávně přistoupil na účelovou argumentaci žalobce, který v dané větě kladl důraz na termín „*společné výdaje*“, a naopak záměrně popřel celý zákonodárcem zamýšlený význam, že se příjmy i výdaje rozdělují podle spoluvlastnických podílů. Toto pravidlo je zdůrazněno rovněž ve větě druhé téhož ustanovení, která se sice na řešený případ nevztahuje, ale stejně jako věta první a třetí vychází z principu, že poměr výdajů musí odpovídat poměru příjmů.

[16] Ani větu třetí krajský soud nevyložil správně, neboť nezohlednil podmiňovací způsob užitý zákonodárcem: „*Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši.*“ Zákonodárce zde cíleně užil spojení příjmy a výdaje, čímž směřoval rovněž k tomu, aby poměr výdajů odpovídal poměru příjmů podílových spoluvlastníků. Není tedy pravda, že by věta třetí postrádala smysl. Podle žalobce lze z věty třetí dovodit, že výdaje, které nejsou společné, je poplatník oprávněn uplatnit v prokázané výši. Tato argumentace je však zavádějící, neboť třetí věta dopadá na situaci, v níž nelze uplatnit tzv. paušální výdaje. V této souvislosti stěžovatel opět poukázal na výše citovaný komentář k zákonu o daních z příjmů: „*Daňově účinné výdaje se mezi spoluvlastníky rozdělují ve stejném poměru jako zdanitelné příjmy plynoucí z titulu spoluvlastnictví, výdaje lze daňově uplatnit formou tzv. výdajového paušálu, tedy procentem ze zdanitelných příjmů, pouze v případě, že zdanitelné příjmy a daňově účinné výdaje jsou mezi spoluvlastníky rozděleny podle spoluvlastnických podílů. Pokud jsou příjmy a výdaje mezi spoluvlastníky rozděleny v jiném poměru než podle velikosti spoluvlastnických podílů, tedy jsou rozděleny jinak na základě písemné smlouvy uzavřené všemi spoluvlastníky, pak mohou poplatníci uplatnit daňové výdaje pouze v prokázané výši, novela provedená zákonem č. 438/2003 Sb. zpřesnila text ustanovení tak, aby bylo zcela nepochybné, že se jedná o rozdělení příjmů a výdajů podle smlouvy uzavřené mezi spoluvlastníky, a nikoli o možnost rozdělit mezi spoluvlastníky buď příjmy, nebo výdaje.*“ Třetí věta se tedy vztahuje na případy, kdy příjmy ze společné věci ani výdaje vynaložení

na společnou věc nebudou odpovídat spoluvlastnickým podílům. Příjem žalobce však odpovídal jeho spoluvlastnickému podílu, proto se nejednalo o situaci podřaditelnou pod třetí větu.

[17] Stěžovatel nesouhlasil ani s argumentací, v níž krajský soud poukázal na aktuální právní úpravu. Soud akcentoval § 12 odst. 2 zákona o daních z příjmů obsahově navazující na předchozí § 11 téhož zákona, která „*umožňovala dělit výdaje týkající se věci ve spoluvlastnictví i jinak než dle spoluvlastnických podílů*“, při výkladu předmětného ustanovení ale soud opomněl uvést, že možnost jiného dělení než podle spoluvlastnických podílů se týkala příjmů a výdajů. Na situaci, kterou má soud ve svých úvahách na mysli, se podle stěžovatele vztahuje § 12 odst. 1: „*Pokud nejsou společné výdaje související se společnými příjmy ze společnosti nebo ze společenství jmění rozděleny mezi poplatníky stejně jako společné příjmy, mohou poplatníci uplatnit výdaje pouze v prokázané výši.*“ Nemůže být proto správný závěr krajského soudu, že výdaje, které nejsou společné, byl poplatník i podle § 11 zákona o daních z příjmů oprávněn uplatnit v prokázané výši, aniž by poměr výdajů odpovídal poměru příjmů.

[18] Rozsudek Městského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2013, č. j. 10 T 114/2013 – 244, který k důkazu předložil žalobce, neřešil otázku daňové povinnosti podle zákona o daních z příjmů, předmětem trestního řízení byla daň z přidané hodnoty. K otázce případné daňové optimalizace se vůbec nevztahoval, proto se k němu stěžovatel nijak nevyjadřoval. Jestliže správce daně zjistil, že žalobce uplatnil výdaje v rozporu se zákonem o daních z příjmů, doměřil daň oprávněně, aniž se zabýval motivy žalobce, které jej vedly k uplatnění výdajů v plné výši.

[19] Stěžovatel nesouhlasil ani s tvrzením krajského soudu, podle něhož ani kupní cena podle smlouvy o prodeji pozemku ze dne 11. 11. 2009 nebyla sjednána jako celek. Byla uzavřena jediná kupní smlouva, ve které oba prodávající (spoluvlastníci) prohlásili, že každý převádí na kupujícího svůj spoluvlastnický podíl ve výši ideální ½ za kupní cenu 12.500.000 Kč. Stěžovatel se neztotožnil s pochybnostmi krajského soudu a trval na tom, že se jednalo o společný příjem obou spoluvlastníků, stejně jako cena uhrazená za zprostředkování prodeje nemovitostí byla jejich společným výdajem. Pokud se soud ztotožnil s argumentací žalobce, že jedinou osobou, která zaplatila částku 4.200.000 Kč, byl právě žalobce, a proto nejde o společný výdaj, nabízí se otázka, proč na sebe zcela dobrovolně převzal povinnost nést tíhu nákladů na prodej nemovitosti i za druhého spoluvlastníka, když příjem z prodeje nemovitosti si rozdělili podle spoluvlastnických podílů. Samozřejmě je to jeho právo, ale v takovém případě musel počítat s tím, že si nebude moci uplatnit náklady v plné výši.

[20] Stěžovatel shrnul, že krajský soud nesprávně posoudil skutkový stav a nesprávně jej podřadil pod § 11 větu třetí zákona o daních z příjmů, přičemž vyloučil aplikaci věty první téhož ustanovení s tím, že provize za zprostředkování prodeje nemovitostí nebyla společným výdajem žalobce a J. B.. Krajský soud tak zcela popřel smysl § 11 citovaného zákona. Nesprávně pak vyložil i novou právní úpravu, jejímž účelem bylo zajistit „*blokaci paušálních výdajů*“. Skutečnost, že druhý spoluvlastník neuplatňoval výdaje neodpovídající prokázané výši, ale ani paušálně, není pro posouzení věci podstatná.

IV. Vyjádření žalobce

[21] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti podotkl, že ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatel neuplatnil žádné konkrétní námitky. Dále zdůraznil, že stěžovatel přehlíží skutečnost, že zprostředkovatelská činnost společnosti Navarette se podle smlouvy ze dne 3. 7. 2009 týkala pouze zprostředkování prodeje spoluvlastnického podílu žalobce. Není proto pravdou, že uvedená společnost fakturovala částku 4,2 mil. Kč za zprostředkování prodeje celé nemovitosti. Společnost Navarette byla v právním vztahu pouze k žalobci a pouze on jí hradil sjednanou úplatu za přijaté plnění. Spoluvlastnický podíl je zcela samostatnou majetkovou hodnotou, žalobce byl proto oprávněn disponovat s ním zcela samostatně, bez ohledu na to, jak se svým podílem naloží druhý spoluvlastník, resp. zda se v důsledku plnění pro žalobce zhodnotil i spoluvlastnický podíl druhého spoluvlastníka.

[22] Námitky uvedené v bodech 12 až 16 a 18 kasační stížnosti jsou podle žalobce právními novotami, které jsou nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatel tyto argumenty neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Bez ohledu na tuto skutečnost žalobce nepovažoval odkaz na komentář k § 11 zákona o daních z příjmů za přiléhavý, neboť v posuzované věci šlo o převod spoluvlastnického podílu, při kterém nelze považovat spoluvlastníky za jedinou osobu, neboť každý z nich je oprávněn se svým podílem nakládat samostatně. Skutečnost, že k prodeji obou podílů došlo jednou smlouvou a za stejnou cenu je shodou okolností.

[23] Při výkladu § 11 první věty zákona o daních z příjmů stěžovatel zcela opomněl, že toto pravidlo se aplikuje pouze na společné výdaje. V posuzované věci se o společný výdaj nejednalo. Podílel se na něm pouze žalobce a pouze on obdržel poskytnuté plnění. Závazný úmysl zákonodárce, jímž argumentuje stěžovatel, lze zjistit pouze ze samotné právní normy, v té však stěžovatelem tvrzený úmysl vyjádřen není. Krajský soud správně vyšel z výkladového stanoviska Ústavního soudu, podle kterého je třeba daňové předpisy vykládat v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu. Pokud zákonodárce použil v první větě sporného ustanovení u výdajů přídavné jméno „*společné*“, je třeba vycházet z toho, že existují i jiné než společné výdaje, v opačném případě by užití tohoto přídavného jména bylo nadbytečné. U příjmů přitom zákonodárce nehovoří o společných příjmech, ale pouze o příjmech. Pokud zákonodárce používá různé pojmy, je třeba dovodit, že se jedná o různé významy. U spoluvlastnických podílů, se kterými lze různě nakládat, jsou zcela jistě představitelné různé výdaje jednotlivých spoluvlastníků, které nelze označit za společné. Jinak je tomu u výdajů souvisejících s užíváním společné věci, neboť společnou věc lze z podstaty užívat pouze jako celek. Věta druhá proto v této logice používá slovo výdaje bez jakéhokoliv přídavného jména, neboť se vztahuje na všechny výdaje související s užíváním společné věci.

[24] Pokud se na posuzovanou věc neuplatní § 11 věta první zákona o daních z příjmů (nejedná se o společný výdaj), ani věta druhá téhož ustanovení (nejedná se o výdaj související s užíváním společné věci), byl žalobce oprávněn uplatnit jako výdaj nutný k dosažení, zajištění a udržení příjmů odměnu zaplacenou společnosti Navarette.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) stěžovatel uplatnil pouze formálně, aniž by vznesl jakékoliv konkrétní námitky, které by bylo možné podřadit pod citované ustanovení. Krajský soud se dostatečně a srozumitelně zabýval všemi žalobními námitkami a jeho odůvodnění požadavkům na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí plně vyhovuje. Nejvyšší správní soud neshledal ani jinou vadu řízení před krajským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[28] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem, že žalobce uplatnil výdaj ve výši 4.200.000 Kč zaplacený společnosti Navarette za zprostředkování služeb v souladu se zákonem o daních z příjmů.

[29] Správce daně ani stěžovatel nezpochybnili, že předmětný výdaj je svou povahou daňově účinným výdajem ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, tedy výdajem, který žalobce vynaložil na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Sporná je pouze výše, v níž si žalobce mohl tento výdaj uplatnit. Podle názoru krajského soudu s ohledem na okolnosti a rozhodnou právní úpravu nic nebránilo tomu, aby si žalobce uplatnil celou částku 4.200.000 Kč, kterou uhradil společnosti Navarette, naopak podle stěžovatele § 11 zákona o daních z příjmů takovému postupu bránil a striktně vyžadoval, aby žalobce jakožto spoluvlastník pozemku, jehož se zprostředkovatelské služby týkaly, uplatnil pouze výši výdaje odpovídající jeho spoluvlastnickému podílu.

[30] Sporné ustanovení § 11 zákona o daních z příjmu v rozhodném znění stanovilo:

> „Příjmy dosažené společně dvěma nebo více poplatníky z titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv a společné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují mezi poplatníky podle jejich spoluvlastnických podílů.
>
> Plynou-li příjmy z užívání věci ve spoluvlastnictví na základě písemné smlouvy uzavřené všemi spoluvlastníky jen určitým spoluvlastníkům nebo jinak, než odpovídá jejich spoluvlastnickým podílům, rozdělují se tyto příjmy a výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů podle této smlouvy; přitom výdaje musí být pro účely tohoto ustanovení rozdělovány ve stejném poměru jako příjmy.
>
> Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši.“

[31] Nejvyšší správní soud se přiklonil k výkladu krajského soudu, podle kterého se každá z vět citovaného ustanovení vztahuje na odlišné situace s ohledem na klíčové pojmy, které jsou v nich obsaženy.

[32] Hovoří-li první věta (na rozdíl od ostatních dvou vět) o „*společných výdajích*“ je zcela legitimní se domnívat, že použitím tohoto přídavného jména chtěl zákonodárce dosah této normy upřesnit. Nejedná se o účelové kladení důrazu na skutečnosti, které nejsou podstatné, jak tvrdí stěžovatel. Stanovení daňové povinnosti, a to včetně pravidel pro uplatnění výdajů, se musí opírat o jednoznačné a srozumitelné znění zákona, které umožní daňovým subjektům předvídat daňové dopady jejich jednání. Ve shodě s krajským soudem proto Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné vykládat první větu citovaného ustanovení tak, že dopadá na situace, v nichž spoluvlastníci vynaložili společné výdaje. Rozhodnou otázkou proto je, zda výdaj uplatňovaný žalobcem, byl pouze jeho výdajem nebo se jednalo o výdaj společný ve smyslu citovaného ustanovení.

[33] V posuzované věci je nesporné, že smlouvu o zprostředkování se společností Navarette ze dne 3. 7. 2009 uzavřel pouze žalobce, nikoliv druhý spoluvlastník pozemku p. č. X J. B.. Předmětem smlouvy byl podle jejího článku I. závazek zprostředkovatele obstarat pro žalobce třetí osobu či osoby, které s žalobcem uzavřou kupní smlouvu na nemovitost, a to ideální 1/2 pozemku p. č. X v k. ú. R. u B., a dále závazek zajistit na příslušných úřadech povolení k výstavě FVE na tomto pozemku. Povinnost uhradit sjednanou odměnu za zprostředkování ve výši 4.200.000 Kč vznikla podle smlouvy pouze žalobci. Žalovaný nijak nezpochybnil, že žalobce tuto částku ze svých prostředků skutečně uhradil. Skutečnost, že na základě předmětné smlouvy společnost Navarette skutečně poskytla žalobci zprostředkovatelské služby a že žalobce uhradil sjednanou cenu, nebyla zpochybněna ani v trestním řízení, jak vyplývá z rozsudku Městského soudu v Brně č. j. 10 T 114/2013 – 244, kterým byl žalobce zproštěn obžaloby a který krajský soud provedl k důkazu. Stěžovatel nijak nepopřel tvrzení žalobce, že J. B. ve svém daňovém přiznání žádný výdaj v souvislosti se zprostředkovatelskou smlouvu ze dne 3. 7. 2009 neuplatnil.

[34] S ohledem na všechny uvedené okolnosti Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že výdaj spočívající v úhradě odměny společnosti Navarette na základě smlouvy o zprostředkování byl výdajem žalobce, nikoliv společným výdajem obou spoluvlastníků pozemku. Stěžovatel klade otázku, proč žalobce na sebe zcela dobrovolně převzal povinnost nést tíhu nákladů na prodej nemovitosti i za druhého spoluvlastníka, když příjem z prodeje nemovitosti si rozdělili podle spoluvlastnických podílů. Odpovědí na tuto otázku může být s ohledem na různorodost podnikatelských vztahů a hospodářskou realitu mnoho. Vysvětlení žalobce, které vyplývá z jeho odvolání i z výše citovaného trestního rozsudku, že to byl právě žalobce, který z ekonomických důvodů měl zájem na prodeji svého spoluvlastnického podílu, zatímco J. B. byl v této věci pasivní a na prodej svého podílu nespěchal, se nejeví nijak podezřelé. Naopak je v takové situaci logické, že žalobce byl ochoten investovat do zprostředkování prodeje vlastní prostředky.

[35] Posouzení otázky, zda kupní cena pozemků (tj. pozemku p. č. X rozděleného před prodejem na pozemky p. č. X a p. č. X) představovala společný příjem, kterou okrajově nastínil krajský soud a se kterou stěžovatel nesouhlasí, považuje Nejvyšší správní soud za podružné. Aplikace § 11 věty první zákona o daních z příjmů na posuzovanou

věc je vyloučena již na základě skutečnosti, že žalobcem uplatněný výdaj nebyl výdajem „*společným*“.

[36] Nemožnost použití věty druhé, která se vztahuje k příjmům z užívání věci ve spoluvlastnictví, nikoliv tedy k příjmům z prodeje takové věci, připustil v kasační stížnosti i stěžovatel. Nutno podotknout, že v napadeném rozhodnutí naopak stěžovatel z této věty vycházel a zvýraznil přitom její část za středníkem, podle níž „*výdaje musí být pro účely tohoto ustanovení rozdělovány ve stejném poměru jako příjmy*“. Nelze-li však uplatnit hypotézu předmětné normy, neboť se v posuzované věci nejedná o příjmy z užívání věci, nelze uplatnit ani její dispozici.

[37] S ohledem na výše uvedené lze učinit dílčí závěr, že na posuzovanou věc nedopadá první ani druhá věta § 11 zákona o daních příjmů. Jednání žalobce proto s nimi nemohlo být v rozporu. Zbývá tedy posoudit, zda postupu žalobce brání věta třetí téhož ustanovení.

[38] Z třetí věty lze dovodit, že pamatuje na situace, kdy příjmy a výdaje nejsou rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů. Nelze proto přisvědčit argumentu stěžovatele, že všechny tři věty sporného ustanovení obsahují jednotící prvek, kterým má být pravidlo, že poměr příjmů spoluvlastníků by měl v zásadě odpovídat poměru jejich výdajů. Pro situace, kdy příjmy a výdaje nejsou rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, stanoví třetí věta jediné omezení – požadavek, aby spoluvlastník uplatnil výdaje na něj připadající pouze v prokázané výši. Smysl tohoto pravidla spočívá v tom, že bez jeho existence by mohla nastat nežádoucí situace, kdy by si jeden ze spoluvlastníků uplatnil výdaje např. ve výši 95 % a druhý spoluvlastník, na něhož by připadalo reálně jen 5 %, by si nárokoval paušální výdaje. Ve svém souhrnu by si tak spoluvlastníci uplatnili vyšší daňové výdaje než skutečné (prokázané) a zároveň i vyšší než paušální.

[39] K takové situaci však v posuzované věci nedošlo. Jediným ze spoluvlastníků, který si uplatnil výdaj na základě smlouvy o zprostředkování, byl žalobce. J. B. si v souvislosti s touto smlouvou neuplatnil žádné výdaje, skutečné ani paušální. K porušení § 11 věty třetí tedy nedošlo.

[40] Výše uvedený výklad není zpochybněn ani komentářem k zákonu o daních z příjmů, jehož se stěžovatel dovolával. Komentář je názorem odborné veřejnosti, který není pro soud závazný. Citované pasáže neřeší situaci, k níž v nyní posuzované věci došlo. Nadto, část citace uvedená výše v bodu [16], podle níž „*novela provedená zákonem č. 438/2003 Sb. zpřesnila text ustanovení tak, aby bylo zcela nepochybné, že se jedná o rozdělení příjmů a výdajů podle smlouvy uzavřené mezi spoluvlastníky, a nikoli o možnost rozdělit mezi spoluvlastníky buď příjmy, nebo výdaje*“ přebírá text z důvodové zprávy k návrhu zákona č. 438/2003 Sb., který však změnil v § 11 pouze větu druhou. Věta třetí byla již dříve doplněna zákonem č. 492/2000 Sb. a novelou č. 438/2003 Sb. nebyla obsahově změněna (pouze formálně bylo doplněno slovo „spoluvlastníci“). Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 438/2003 Sb. vztahující se pouze k obsahové změně druhé věty, ani komentář, který její závěry přebírá, proto nemohou poskytnout úplný obrázek o záměru zákonodárce ve vztahu k § 11 zákona o daních z příjmu jako celku.

[41] Krajský soud proto nepochybil, když napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[42] Pro úplnost soud doplňuje, že námitky stěžovatele v bodech 12 až 16 a 18 kasační stížnosti nebyly nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., jak namítl žalobce. V řízení o kasační stížnosti mohou být v postavení stěžovatele – tedy procesního subjektu, jehož vůle především určuje zahájení i průběh řízení – jak žalobce, tak žalovaný. V případech, kdy je stěžovatelem žalobce, který inicioval soudní řízení ve věci a se žalobou neuspěl, dopadnou na něj v kasačním řízení důsledky toho, že u krajského soudu neunesl svou povinnost tvrzení. Naopak je - li stěžovatelem žalovaný, který takovou povinnost dosud neměl, nemůže být ve své argumentaci v kasační stížnosti nijak omezován (viz např. rozsudek ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 - 104).

VI. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[43] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[45] Procesně úspěšný žalobce byl v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem a náleží mu náhrada nákladů řízení. Ta je představována náklady na zastoupení za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. K této částce je nutno připočíst náhradu hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Částku 3.400 Kč soud zvýšil o 714 Kč připadající na daň z přidané hodnoty, kterou je advokát jako plátce povinen odvést. Celkovou výši nákladu řízení proto soud určil částkou 4.114 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Bc. Martina Kulhánka, Ph.D.

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

V Brně dne 25. října 2018

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu