

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **J. B.**, zast. Mgr. Danou Růžičkovou, advokátkou, se sídlem Smetanova 662/5, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2017, č. j. 48841/17/5200-10421-711811, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 6. 2018, č. j. 50 Af 2/2018 - 44,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 6. 2018, č. j. 50 Af 2/2018 - 44, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 14. 11. 2017, č. j. 48841/17/5200-10421-711811, žalovaný zamítl odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 3. 10. 2016, č. j. 1912891/16/2212-50523-303942, kterým Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 522.375 Kč a současně mu stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 104.475 Kč.

[2] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání shrnul, že žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 uvedl příjmy podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši 2.491.462 Kč a výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši 2.503.606 Kč, přičemž ke dni 1. 1. 2012 žalobce evidoval zásoby ve výši 5.253.500 Kč a kde dni 31. 12. 2012 ve výši 0 Kč. Žalobce předložil v rámci daňové kontroly správci daně daňovou evidenci za rok 2012 a smlouvu o prodeji podniku svému synovi, P. B., ze dne 19. 3. 2012. Podle smlouvy byla kupní cena stanovena součtem hodnoty pozemků (1.100.000 Kč), strojů a zařízení

(9.138.250 Kč), zvířat, respektive základního stáda (40.000 Kč), zásob, tj. zvířata (4.085.000 Kč), krmiva (485.000 Kč) a závazků (7.395.666 Kč). Úhrada kupní ceny byla sjednána do deseti let od účinnosti smlouvy a dne 28. 3. 2012 žalobce ukončil činnost zemědělského podnikatele. Ke dni 21. 1. 2013 pak žalobci zanikla živnostenská oprávnění. Žalovaný konstatoval, že prodej zemědělského podniku souvisel se zařazením žalobce do programu předčasného ukončení provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele, vyhlášeného Ministerstvem zemědělství. Správce daně zjistil, že žalobce ze základu daně nevyloučil výdaje vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně v souvislosti s prodejem zemědělského podniku. Z tohoto důvodu správce daně pojal pochybnosti o správnosti stanoveného základu daně, přičemž své pochybnosti žalobci sdělil. Žalobce ve svých odpovědích předložil soupisy zásob a vyčíslil výdaje související s příjmy, které nejsou předmětem daně, a to ve výši 2.791.249 Kč (výdaje na produkci zvířat) a ve výši 237.850 Kč (krmivo). Vzhledem k tomu, že podle § 3 odst. 4 písm. f) zákona o daních z příjmů příjmy získané převodem majetku mezi osobami blízkými v souvislosti s ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele nejsou předmětem daně, správce daně podle § 25 odst. 1 písm. i) ve spojení s § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmu zvýšil za předmětné zdaňovací období zdanitelné příjmy žalobce o částku 3.029.099 Kč. V souvislosti s převodem zemědělského podniku na žalobcova syna správce daně neuznal výdaje na nákup motorové nafty, zálohy na elektřinu, dodávky hnojiva ani osiva v celkové výši 1.001.482 Kč vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů a o hodnotu těchto výdajů zvýšil základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012.

[3] K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že ze smlouvy o prodeji zemědělského podniku je zřejmé, že kupní cena je splatná v období deseti let ode dne její účinnosti. Poukázal na § 3 odst. 4 písm. f) zákona o daních z příjmů a § 25 odst. 1 písm. i) téhož zákona a konstatoval, že ze zásady daňové symetrie vyplývá, že za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje vynaložené na příjmy osvobozené od daně, nebo nezahrnované do základu daně. Žalovaný uvedl, že správce daně nezpochybnil výdaje žalobce na krmivo, z nichž následně stanovil celkové výdaje související s produkcí zvířat ve výši 3.029.099 Kč. Z této částky stanovil správce daně základ daně v souladu s § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů. K tvrzení žalobce, že žádné příjmy z prodeje podniku nedostal a že fakticky došlo k darování majetku, žalovaný uvedl, že i v takovém případě by správce daně postupoval stejně, protože výdaje na majetek, který je následně darován, nelze uznat jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[4] Žalovaný se vymezil vůči odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 42/2005, přičemž vysvětlil, že soud v dané věci posuzoval nepeněžitý příjem související s technickým zhodnocením nemovité věci provedeným nájemcem a dovodil, že vlastník nemovité věci získá nepeněžitý příjem nikoliv již zhodnocením věci, ale až skutečným obohacením. V rozsudku ze dne 24. 2. 2008, sp. zn. 2 Afs 112/2008, Nejvyšší správní soud posuzoval právní otázku bezúplatného převodu podniku z otce na syna, který podle soudu není příjmem z podnikání a nepodléhá dani z příjmů. V posuzované věci podle žalovaného nebylo možné aplikovat ani závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, sp. zn. 1 Afs 132/2008, neboť správce daně postupoval v souladu s § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů. K námitce žalovaný uvedl, že správce daně při daňové kontrole posuzoval skutečnosti, které se týkaly žalobce, nikoliv jeho syna. Jak si nákup zásob uplatnil ve své evidenci tento kupec

zemědělského podniku, nemohlo mít na kontrolní zjištění žádný vliv. Jedná se o dva samostatné podnikající subjekty. Žalovaný uzavřel, že pro správu daní je irelevantní, že Státní zemědělský intervenční fond informoval žalobce o daňové neutralitě převodu majetku. Správce daně proto v této souvislosti nebyl povinen provést navrhované důkazy, neboť jádrem sporu je toliko otázka, zda žalobce dosáhl příjmu, který nebyl předmětem daně, a zda byla naplněna podmínka aplikace § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.

[5] K odkazu žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV ÚS 29/05, žalovaný uvedl, že správce daně neporušil čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, neboť postupoval v souladu s § 3 odst. 4 písm. f), § 25 odst. 1 písm. i) a § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů. K odkazu žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, žalovaný uvedl, že v dané věci se jednalo o dvojí zdanění téhož příjmu. Ve věcech sp. zn. III. ÚS 667/02 a I. ÚS 621/02 Ústavní soud konstatoval, že orgány veřejné správy jsou při ukládání a vymáhání daní povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, a to opět v souvislosti s dvojím zdaněním. V žalobcově případě se však podle žalovaného jednalo o jinou situaci, přičemž správce daně postupoval v souladu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého základ daně neovlivňují daňově neúčinné příjmy. Uvedené nálezy Ústavního soudu proto v posuzované věci nemají význam.

[6] K žalobcem vznesené otázce, v jakém roce mělo dojít k dodanění zásob, žalovaný uvedl, že právní důvod k posouzení stanovených podmínek pro zahrnutí výdajů jako výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nastal ve zdaňovacím období roku 2012 a v předcházejících zdaňovacích obdobích. Výdaje, které byly původně vynaloženy podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, bylo nutné v souvislosti s převodem majetku osobě blízké ke dni 19. 3. 2012 posoudit jako výdaje, které byly vynaloženy na příjmy, jež se nezahrnují do základu daně.

[7] Rozsudkem ze dne 13. 6. 2018, č. j. 50 Af 2/2018 - 44, Krajský soud v Českých Budějovicích zrušil rozhodnutí žalovaného, věc mu vrátil k dalšímu řízení a uložil mu nahradit žalobci náklady řízení. V odůvodnění rozsudku soud vyložil § 3 odst. 4 písm. f) zákona o daních z příjmů a konstatoval, že v posuzované věci není sporu, že žalobce získal převodem zemědělského podniku příjem, a to na základě uzavřené kupní smlouvy ze dne 19. 3. 2012. Přestože je kupní cena prodávaného majetku splatná ve lhůtě 10 let ode dne uzavření smlouvy, je zřejmé, že dnem uzavření se neuhrazená část kupní ceny stává nesplatnou pohledávkou žalobce za kupujícím. Stejně tak není sporu, že k převodu podniku došlo mezi otcem a synem, tedy osobami blízkými, ve smyslu § 116 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění dřívějších předpisů, a že k převodu majetku došlo v souvislosti s ukončením zemědělské činnosti žalobce ke dni 28. 3. 2012. Krajský soud však poukázal také na komentář § 3 odst. 4 písm. f) zákona o daních z příjmů, a konstatoval, že k naplnění uvedeného ustanovení musí dojít k převodu dotčeného majetku bezúplatně, nebo za cenu nižší než obvyklou. Pouze v takovém případě vzniká příjem, který není předmětem daně. Těmito vlastnostmi převodu majetku se však daňové orgány blíže nezabývaly, a v daném řízení tak nebylo prokázáno, zda se jednalo o bezúplatný převod majetku či o převod za cenu nižší než obvyklou. V důsledku tohoto pochybení

nebylo možné posoudit, zda došlo k naplnění podmínek § 3 odst. 4 písm. f) a § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.

II. Obsah kasační stížnosti

[8] Proti uvedenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, který je obsažen v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V ní namítl, že krajský soud v odůvodnění rozsudku toliko převzal citaci z odborného komentáře, aniž by zohlednil skutečné znění § 3 odst. 4 písm. f) zákona o daních z příjmů, nadto v situaci, kdy v odůvodnění nejprve vyložil, že jednotlivé podmínky předmětného ustanovení byly naplněny. Stěžovatel odmítl, že by pro naplnění naposledy uvedeného ustanovení bylo podstatné, zda došlo k převodu majetku bezúplatně, nebo za nižší než obvyklou cenu. Takovýto předpoklad v zákoně chybí, nelze jej dovodit ani implicitním výkladem a komentářová literatura není pramenem práva. Daňové orgány proto ani nebyly oprávněny zkoumat, jestli si žalobce se synem sjednali odpovídající kupní cenu. Stěžovatel uzavřel, že v posuzované věci postupoval správně a navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalobce nevyužil svého práva a ke kasační stížnosti se nevyjádřil.

III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom shledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, i kdyby nebyly v kasační stížnosti výslovně namítány. Napadený rozsudek je totiž vnitřně rozporný a tudíž nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost.

[11] Krajský soud totiž na jedné straně (odstavec 22 odůvodnění) vyložil, že dle § 3 odst. 4 písm. f) zákona o daních z příjmů není příjem předmětem daně za splnění tří podmínek: 1) byl získán z převodu majetku, 2) k převodu tohoto majetku došlo mezi osobami blízkými a 3) k převodu majetku došlo v souvislosti s ukončením provozování zemědělské činnosti. Uvedené podmínky jsou přitom zřejmé již z gramatické interpretace ustanovení § 3 odst. 4 písm. f) zákona o daních z příjmů, podle něhož „[p]*ředmětem daně nejsou příjmy získané převodem majetku mezi osobami blízkými v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele.*“.

[12] Na druhou stranu krajský soud konstatoval (odstavce 26 a 27 odůvodnění), že komentářová literatura vyžaduje k naplnění § 3 odst. 4 písm. f) zákona o daních z příjmů další podmínku, a to že k převodu majetku ze zemědělského podnikatele na osobu blízkou došlo bezúplatně, či za nižší než obvyklou cenu. Tato podmínka však z bezprostřední gramatické interpretace uvedeného ustanovení není zřejmá, přičemž krajský soud nikterak nevysvětlil, jak ji dovodil z právního řádu, a bez dalšího uzavřel (odstavec 28 odůvodnění), že daňové orgány pochybily, neboť se nezabývaly jejím naplněním. Nejvyšší správní soud v této souvislosti upozorňuje, že odborná literatura sama o sobě není pramenem práva a

působí jen silou svých argumentů. Vzhledem k tomu, že krajský soud bez bližšího zdůvodnění zrušil rozhodnutí žalovaného právě proto, že daňové orgány neposoudily naplnění podmínky, která byla opřena toliko o závěr komentářové literatury, rozsudek napadený kasační stížností nemohl obstát.

IV. Závěr

[13] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s větou první před středníkem § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v něm bude vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí ve věci Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. října 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu