

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **JUDr. Ing. M. K.,** zastoupen Mgr. Martinem Kolaříkem, advokátem se sídlem Pod Zámkem 477/18, Rudolfov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 2. 2018, č. j. 50 Af 32/2017 - 26,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Při ní zejména zjistil, že žalobce neuvedl mezi příjmy z pronájmu domu na adrese H. X, Č. B., částku 379 060 Kč, kterou obdržel dne 22. 12. 2011 na svůj bankovní účet od pojišťovny Kooperativa jako pojistné plnění z pojistné události – krupobití dne 10. 7. 2011. Správce daně se proto rozhodl o tuto částku zvýšit příjmy podle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Správce daně následně platebním výměrem ze dne 8. 11. 2016, č. j. 2080286/16/2201-52522-307000, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob ve výši 60 495 Kč a uložil mu povinnost zaplatit penále ve výši 12 099 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 8. 6. 2017, č. j. 25947/17/5200-10423-806032, žalovaný zamítl žalobcovo odvolání, v němž žalobce namítal, že v době vzniku pojistné události již nemovitost nebyla pronajata, neboť jediná nájemní smlouva s nájemcem R. P. byla

ukončena již ke dni 28. 6. 2011. Žalovaný vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 13/2015 - 30, týkajícího se téhož žalobce a téže nemovitosti, a na jeho základě konstatoval, že tato nemovitost byla určena a sloužila v době vzniku škody k pronájmu, a proto také přijatá náhrada škody od pojišťovny je vyňata z osvobození podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Na tom nic nemění ani fakt, že ke dni vzniku pojistné události byla dosavadní nájemní smlouva ukončena, neboť šlo stále o majetek sloužící k pronájmu. Navíc i zaplacené pojistné vztahující se k této nemovitosti bylo uznáno jako daňový výdaj vynaložený v souvislosti s pronájmem podle § 9 zákona o daních z příjmů, a tudíž také náhrada škody přijatá naopak jako pojistné plnění je souvisejícím zdanitelným příjmem.

II.

[3] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem ze dne 27. 2. 2018. Krajský soud připomněl, že žalovaný ve svém rozhodování o žalobcových daňových povinnostech za jednotlivá zdaňovací období respektoval právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 13/2015 - 30 a výdaje vynaložené na předmětnou nemovitost již v letech 2009 a 2010 uznal jako daňově účinné, přestože v těchto letech nemovitost fakticky pronajata nebyla. Skutečnost, že nemovitost byla i následně určena k podnikání spočívajícímu v pronájmu, vyplývala jak z výpovědí žalobce, tak z toho, že v roce 2011 uzavřel nájemní smlouvu s panem R. P., kterou ukončil v červnu 2011, a v roce 2014 uzavřel nájemní smlouvu na dobu neurčitou s Ing. J. L. Skutečnost, že nemovitost nebyla pronajata právě v měsíci červenci 2011, kdy byl dům poškozen krupobitím, je podle krajského soudu nutno podřadit podnikatelskému riziku, na které Nejvyšší správní soud také poukázal v rozsudku č. j. 2 Afs 13/2015 - 30. V červenci 2011 tak žalobce neměl žádný příjem z pronájmu, ač takový příjem nepochybně očekával, ať již při pořízení domu či při uzavírání nájemní smlouvy s panem R. P. Podnikatelský záměr nemovitost pronajímat ovšem trval po celé zdaňovací období 2011, přičemž podle uvedeného rozsudku nerozhoduje skutečný výnos z pronájmu za konkrétní období, ale podnikatelský záměr. Skutečnost, že nemovitost nebyla právě v okamžiku poškození krupobitím pronajata, tudíž nemá na hodnocení podnikatelského záměru žalobce žádný vliv. Podle krajského soudu se nelze při uplatnění výdajů spočívajících v úhradě úroků z úvěru, pojistného a daně z nemovitostí dovolávat dlouhodobého podnikatelského záměru a naopak v měsíci, kdy byla nemovitost poškozena krupobitím, argumentovat tím, že v konkrétním okamžiku nemovitost pronajata nebyla.

[4] Krajský soud proto uzavřel, že žalobcova nemovitost v době vzniku škody sloužila k pronájmu. Na přijaté pojistné plnění na náhradu škody způsobené krupobitím se proto osvobození od daně v souladu s § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů nevztahuje a přijaté pojistné plnění tvoří součást žalobcova příjmu z pronájmu nemovitosti. Při stanovení výjimky z osvobození od daně zákonodárce jistě předpokládal, že pojistné plnění bude využito právě k nápravě škody vzniklé na nemovitosti určené k nájmu.

III.

[5] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti připomněl, že nájemní smlouvu o nájmu nebytových prostor, kterou ve vztahu k dané nemovitosti uzavřel dne 2. 5. 2011 s panem R. P., ukončil dohodou o zrušení nájemní smlouvy ze dne 28. 6. 2011. Škoda způsobená krupobitím dne 10. 7. 2011 tedy vznikla až po ukončení smlouvy o nájmu nebytových prostor. Částka 379 060 Kč tedy představuje pojistné plnění hrazené z důvodu poškození nemovitosti v době, kdy již nemovitost nebyla fakticky pronajímána, a na tento příjem tudíž mělo dopadat osvobození podle § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Jedná se ostatně pouze o finanční obnos určený na opravu způsobené škody a právě na základě kalkulace nákladů na odstranění škody způsobené pojistnou událostí byla tato částka určena. Správci daně stěžovatel vytkl, že proti sobě staví zaplacené pojistné v řádu stokorun a pojistné plnění, kterým mu byla pouze kompenzována vzniklá škoda. Krajský soud tak podle stěžovatele chybně vyložil § 4 a § 9 zákona o daních z příjmů, a jeho rozsudek by měl být proto zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že předmětná nemovitost byla pořízena za účelem poskytování pronájmu, což do protokolu potvrdil i stěžovatel v rámci jednání dne 15. 1. 2015, při němž uvedl, že výdaje ve výši 330 707 Kč, které vykázal v daňovém přiznání za rok 2011, se vztahují k příjmům z pronájmu této nemovitosti vzniklým v roce 2014 na základě smlouvy o nájmu prostor k podnikání uzavřené dne 1. 1. 2014 na dobu neurčitou s Ing. J. L. Žalovaný setrval ve shodě s krajským soudem na názoru, že přijaté pojistné plnění tvoří součást stěžovatelova příjmu z pronájmu nemovitosti, ostatně jako výdaj bylo uznáno i pojistné zaplacené za tuto nemovitost. Žalovaný tedy navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Rozhodnou pro posouzení věci je právní otázka, zda částka, kterou stěžovatel obdržel od pojišťovny jako náhradu škody vzniklé na jeho nemovitosti krupobitím dne 10. 7. 2011, je příjmem osvobozeným od daně z příjmů fyzických osob, či nikoli.

[11] Vzhledem k tomu, že se jedná o daň z příjmů fyzických osob za rok 2011, tedy za rok, v němž došlo jak ke škodní události, tak k vyplacení pojistky, je rozhodné znění § 4 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů účinné do 31. 12. 2011. Toto ustanovení tehdy zakotvovalo, že od daně z příjmů fyzických osob je mimo jiné osvobozeno ***„plnění z pojištění odpovědnosti za škody, kromě plateb*** *přijatých náhradou za ztrátu příjmu a plateb přijatých jako náhrada za škody způsobené na majetku, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti v době vzniku škody,*

nebo ***přijatých jako náhrada za škody způsobené na majetku sloužícím v době vzniku škody k pronájmu*** *(...)*“ (zvýraznění provedeno soudem; obdobná úprava je nyní obsažena v samostatném bodě 3 téhož ustanovení)

[12] Mezi účastníky není sporu o tom, že předmětnou částku 379 060 Kč obdržel stěžovatel dne 22. 12. 2011 na svůj bankovní účet od pojišťovny Kooperativa jako pojistné plnění z pojistné události, tedy krupobití, které proběhlo dne 10. 7. 2011. Rozhodující ovšem je, zda jde pouze o obecné *„plnění z pojištění odpovědnosti za škody*“, které je právě citovaným ustanovením od daně z příjmů fyzických osob osvobozeno, nebo zda na toto plnění naopak dopadne výluka z osvobození vyjádřená slovy *„kromě plateb... přijatých jako náhrada za škody způsobené na majetku sloužícím v době vzniku škody k pronájmu.*“ Jinak řečeno, klíčovou otázkou je, zda stěžovatelovu nemovitost v H. ulici v Č. B., jež byla dne 10. 7. 2011 postižena krupobitím, bylo možno v této době pokládat za „majetek sloužící v době vzniku škody k pronájmu“.

[13] Stěžovatel trval v kasační stížnosti na tom, že nikoli, neboť smlouva o nájmu, kterou uzavřel dne 2. 5. 2011 s panem R. P, byla ukončena dohodou o zrušení smlouvy o nájmu ze dne 28. 6. 2011, takže v den krupobití již tato nemovitost nebyla pronajata. Takový pohled zužující se jen na konkrétní den krupobití však musí Nejvyšší správní soud v souladu se svou dosavadní judikaturou odmítnout.

[14] V opakovaně zmiňovaném rozsudku č. j. 2 Afs 13/2015 - 30 zdejší soud ve vztahu k témuž stěžovateli zkritizoval správce daně za to, že neuznal stěžovatelovy výdaje na pořízení, provoz a opravy téže nemovitosti v letech 2009 a 2010. Správce daně tehdy vycházel z toho, že v těchto letech stěžovatel danou nemovitost ještě nepronajímal (pronajal ji právě až v roce 2011), takže ve vztahu k těmto letům nemohlo podle správce daně jít o uznatelné výdaje ve smyslu § 9 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud takový názor odmítl a zdůraznil, že již v letech 2009 a 2010 stěžovatel uskutečnil kroky, které směřovaly k pronájmu těchto prostor, takže šlo o prostory určené k pronájmu a výdaje s nimi související mohly být daňově uznatelné. Nejvyšší správní soud zde jasně odmítl tehdejší názor správce daně, žalovaného a krajského soudu, že výdaje podle § 9 zákona o daních z příjmů je možné uplatnit výhradně tehdy, dojde-li k pronájmu (bod 28). Ze stejných východisek, která ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za roky 2009 a 2010 vyznívala ve stěžovatelův prospěch, je ovšem nutno vycházet i ve vztahu k roku 2011, kdy vyznívají v jeho neprospěch.

[15] Stěžovatel soustavně tvrdil – ostatně již ve vztahu k rokům 2009 a 2010 – že předmětnou nemovitost pořídil, upravoval a udržoval, aby ji mohl pronajímat. V nyní posuzovaném roce 2011 ji také fakticky pronajímal, byť jen v měsících květnu a červnu. Z toho i podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že po celý rok 2011, tedy i v době vzniku škody, šlo o majetek „sloužící k pronájmu“. Citované ustanovení totiž neomezuje dopad výluky z osvobození jen na majetek fakticky pronajatý v den vzniku škody, nýbrž na majetek sloužící k pronájmu v době vzniku škody. Spojení „sloužící k pronájmu“ je nutno pohledem rozsudku č. j. 2 Afs 13/2015 - 30 vnímat jako dlouhodobější určení věci (v uvedeném rozsudku bylo toto vnímání uplatněno i napříč několika lety), byť není v daný konkrétní den fakticky naplněno. Z výše popsaných okolností je přitom zjevné, že zde šlo o nemovitost určenou dlouhodobě k pronájmu, byť 10. 7. 2011 zrovna pronajata nebyla.

Také zmínka o době, nikoli o dni, v citovaném zákonném ustanovení naznačuje, že k osvobození příjmu, tedy k neuplatnění výluky z osvobození, nestačí jen to, že byla nájemní smlouva ukončena několik dní před škodnou událostí. K tomu, aby se tato výluka neuplatnila (a tedy aby se naopak uplatnilo osvobození), by bylo potřeba, aby kromě ukončení nájemního vztahu došlo i ke změně účelu dané nemovitosti. Taková situace by nastala, pokud by stěžovatel nájemní smlouvu s panem R. P. ukončil, protože by měl v úmyslu začít dosud pronajímané prostory využívat k jinému účelu než k pronájmu. Stěžovatel ale soustavně tvrdil, že nabízenou nemovitost chtěl i nadále pronajímat, což se mu nakonec také podařilo. Lze tedy uzavřít, že i v době škodní události sice nešlo o „věc pronajatou“, šlo ovšem o věc „sloužící k pronájmu“, tedy o věc, u níž všechny příjmy a výdaje s ní spjaté měly sdílet shodný daňový režim podle § 9 zákona o daních z příjmů.

[16] Tato širší časová perspektiva, kterou Nejvyšší správní soud použil ve stěžovatelův prospěch v rozsudku č. j. 2 Afs 13/2015 - 30, má přitom jasný účel spočívající v tom, aby byly z hlediska daně z příjmů fyzických osob dlouhodobě vzájemně provázány příjmy a výdaje vztahující se k dané věci „sloužící k pronájmu“. Naopak stěžovatelův pohled zužující se na jednotlivé měsíce či dny by mohl vést k nespravedlivým, ba absurdním důsledkům: v jednom měsíci by mohlo dojít ke škodní události a vyplacená náhrada škody by byla od daně z příjmů fyzických osob osvobozena; naopak výdaje, které by majitel vynaložil na odstranění následků škodní události a tedy ke zvelebení dané nemovitosti v souvislosti s jejím pronajmutím, by byly ve smyslu § 9 zákona o daních z příjmů daňově uznatelným výdajem, a to i přesto, že by svou výší odpovídaly vyplacené pojistce. Jinak řečeno, daňovým důsledkem škodní události by podle stěžovatelova výkladu mohl být na straně jedné daňově uznatelný výdaj, ovšem na straně druhé zároveň příjem osvobozený od daně. Takové důsledky by však jednak neodpovídaly zásadě „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, publ. pod č. 264/2004 Sb. NSS), jednak by byly v rozporu s požadavkem daňové neutrality. Požadavku „neutrálního“ zacházení s pojistným plněním při zdaňování příjmů naopak odpovídá, pokud majitel pojištěné nemovitosti sloužící k pronájmu na straně jedné obdrží v důsledku škodní události pojistné plnění, o které se zvýší částka jeho zdaňovaného příjmu podle § 9 zákona o daních z příjmů, na straně druhé však obdobnou částku vynaloží na odstranění škod, a tato částka se naopak stane výdajem, o nějž se základ daně podle tohoto ustanovení sníží. Tímto pohledem také nelze přehlédnout, že stěžovatel odmítá podřadit režimu příjmů spadajících pod § 9 zákona o daních z příjmů příjem plynoucí z pojistného plnění, ovšem naopak pod výdaje zařadil uhrazenou částku pojistného ze smlouvy o pojištění dané nemovitosti. Jakkoli jde o řádově odlišné částky, jedná se nutně o částky podléhající stejnému režimu.

[17] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že od daně z příjmů fyzických osob není osvobozeno pojistné plnění vyplacené jako náhrada za škodu způsobenou na nemovitosti, která byla v daném zdaňovacím období určena k pronájmu, byť v konkrétní den škodní události nebyla právě fakticky pronajata. Krajský soud i předtím žalovaný tedy posoudili rozhodnou právní otázku správně.

[18] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[19] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 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. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 31. května 2018

Mgr. David Hipšr
předseda senátu