

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **V. K.**, zast. Mgr. Janem Aulickým, se sídlem Za Tiskárnou 327, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 8. 2017, čj. 34165/17/5200-10422-706955, čj. 34179/17/5200-10422-706955 a čj. 34226/17/5200-10422-706955, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 3. 2018, čj. 50 Af 38/2017-48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobci byla rozhodnutími správce daně doměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014. Ve všech těchto obdobích si totiž žalobce neoprávněně zahrnul do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů výdaje na cestovní náhrady, paušální výdaje (za rok 2014) a odpisy z automobilů, které však nevlastnil. Správce daně tento závěr vyvodil ze smlouvy o zúžení společného jmění manželů ze dne 2. 8. 2011, na jejímž základě se stala výlučnou vlastnicí pěti automobilů (třístranného sklápěče, Volkswagenu Transporter RZ X, Volkswagenu Transporter RZ X, Citroënu a Volkswagenu Polo) žalobcova manželka.

[2] Správce daně vyzval žalobce, aby prokázal své vlastnické právo k automobilům; žalobce v reakci na výzvu namítal neplatnost smlouvy o zúžení společného jmění.

Neplatnost spatřoval v tom, že auta, která byla předmětem smlouvy, nikdy nebyla součástí společného jmění. Tuto skutečnost opíral o tvrzení, že auta nabyl ze svých výlučných prostředků a některá z nich vnesl do svého podniku, který rovněž není součástí společného jmění. Svá tvrzení se snažil prokázat smlouvami o koupi aut, výpisy z peněžního deníku podniku a dalšími listinami. Správce daně však uzavřel, že žalobce neprokázal své vlastnické právo k automobilům, takže si nemohl uplatnit výdaje, které se s nimi pojily. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně a odvolání proti platebním výměrům zamítl.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného žalobu, se kterou však neuspěl. Podle krajského soudu žalobce neprokázal, že dohoda o zúžení společného jmění manželů je v části týkající se automobilů neplatná. Žalobce neprokázal, že auta pořídil ze svého výlučného majetku, a nikoliv z prostředků ve společném jmění. Neprokázal ani to, že některá z aut koupil za peníze z podnikání a vnesl je do svého podniku.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost. Trvá na tom, že krajský soud nesprávně posoudil otázku neplatnosti dohody o zúžení společného jmění manželů. Stěžovatel trvá na tom, že smlouva je absolutně nebo přinejmenším relativně neplatná. Společné jmění manželů nemohlo být zúženo o automobily, které nikdy nebyly součástí společného jmění. Dva automobily (třístranný sklápěč a VW Transporter RZ X) stěžovatel nabyl ze svých výlučných prostředků získaných z převodu členských práv k družstvu a další tři (VW Transporter RZ X, Citroën a VW Polo) nabyl do svého podniku, který nebyl součástí společného jmění. Automobily zahrnuté do podniku, který je věcí hromadnou, se tak staly jeho výlučným vlastnictvím. Stěžovatel odkázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 24. 2. 2015, sp. zn. 22 Cdo 1287/2014, z něhož plyne, že „*pokud jsou z výnosu podnikání pořízeny věci sloužící podnikání, stávají se výlučným vlastnictvím podnikajícího manžela, neboť tak stanoví § 143 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku*“.

[5] Podle stěžovatele je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, protože v něm krajský soud nevysvětlil, proč nemá za prokázané, že automobily VW Transporter RZ X a VW Polo, které stěžovatel koupil na IČO v rámci podnikání, jsou v jeho výlučném vlastnictví.

[6] Stěžovatel dále rozebírá důvody neplatnosti smlouvy o zúžení společného jmění. Podle stěžovatele není možné, aby auta náležela do společného jmění a zároveň do podniku. Podnik nelze dělit na část spadající do společného jmění a část mimo společné jmění. Pojmově je také vyloučeno, aby věci nabyté za trvání manželství byly ve výlučném a současně ve společném vlastnictví. Aby se dohodou o zúžení společného jmění manželů převedly automobily do výlučného vlastnictví stěžovatelovy manželky, musely by do společného jmění být zahrnuty dohodou o rozšíření společného jmění. To se však nestalo, a proto je dohoda o zúžení společného jmění neplatná. V takovém případě není podstatné, zda je namítaná neplatnost pro stěžovatele výhodná, nebo ne.

[7] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s výkladem § 7 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle kterého vložením věci do podniku jednoho z manželů nepřejde

tato věc do vlastnictví podnikajícího manžela. Otázku vlastnictví nelze totiž posuzovat podle daňových předpisů, ale podle předpisů občanského práva. Nesprávné posouzení otázky vlastnictví vedlo žalovaného a krajský soud k tomu, že nesprávně posoudili výdaje a odpisy, které stěžovatel uplatňoval.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření trval na tom, že stěžovatel neprokázal své výlučné vlastnictví k automobilům. Stěžovatelovo tvrzení, že VW Transporter RZ X koupil z peněz utržených za prodej členských práv k družstvu, se nezakládá na pravdě, protože stěžovatel podle kupní smlouvy zaplatil cenu za automobil v hotovosti předtím, než uzavřel dohodu o převodu členských práv k družstvu. U ostatních automobilů nelze určit, zda byly pořízeny za peníze ze společného jmění, či z výlučného stěžovatelova vlastnictví. Vnesení automobilu do obchodního majetku neznamená, že se věc stává stěžovatelovým výlučným majetkem; automobil tak zůstal ve společném jmění.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] NSS se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti a dospěl k závěru, že krajský soud vypořádal žalobní námitky dostatečně a srozumitelně. Stěžovatelova námitka vyjadřuje spíše jeho nesouhlas s názory krajského soudu, a tedy s jeho právním posouzením. NSS podotýká, že krajský soud není povinen vyjadřovat se ke každé dílčí námitce, pokud je zřejmé, jaké stanovisko zaujal k podstatným skutkovým a právním otázkám případu. Tento požadavek krajský soud splnil.

[11] Klíčovou otázkou, kterou musí NSS posoudit, je, zda si stěžovatel mohl snížit základ daně z příjmů o výdaje a odpisy, které se týkaly pěti již zmíněných automobilů.

[12] Podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 3 zákona o daních z příjmů má daňový subjekt právo na odečet výdajů ve výši sazby základní náhrady pouze u vlastního motorového vozidla, jež není zahrnuto do obchodního majetku.

[13] Z § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů plyne, že daňový subjekt si může zahrnout do výdajů odpisy hmotného majetku. Podle § 28 odst. 1 písm. a) téhož zákona si takto lze odepsat pouze majetek, který je ve vlastnictví daňového subjektu. Rovněž pro uplatnění paušálních výdajů na dopravu silničním motorovým vozidlem podle § 24 odst. 2 písm. zt) platí, že se musí jednat o vlastní vozidla daňového subjektu.

[14] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *může správce, pokud to vyžaduje průběh řízení, daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*.

[15] Stěžejním okamžikem celého daňového řízení byla výzva stěžovatele k prokázání skutečností, které správce daně považoval při daňové kontrole za sporné. Konkrétně šlo o spornou otázku, kdo byl vlastníkem automobilů, s nimiž se pojily stěžovatelem uplatněné výdaje. Pokud chtěl stěžovatel tyto výdaje uplatnit, byl povinen prokázat, že byl vlastníkem těchto automobilů. Na správci daně pak bylo, aby hodnotil

stěžovatelem předložené důkazy *podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo* (srov. § 8 odst. 1 daňového řádu). Úkolem NSS je proto posoudit, zda se stěžovateli podařilo prokázat vlastnictví k automobilům, či nikoliv.

[16] Stěžovatel již v průběhu daňové kontroly předložil smlouvu o zúžení společného jmění manželů, na základě které se všech pět automobilů stalo výlučným vlastnictvím stěžovatelovy manželky. Tato smlouva má navíc formu notářského zápisu, u něhož se předpokládá jeho pravost a pravdivost, pokud není prokázán opak (podle § 6 zákona č. 358/1992 Sb., notářského řádu, je notářský zápis veřejnou listinou). Správce daně proto neměl důvod vycházet z něčeho jiného než ze skutečnosti, že automobily byly původně součástí společného jmění a nyní patří do výlučného vlastnictví stěžovatelovy manželky.

[17] Stěžovatel se snažil vyvrátit jednoznačný závěr vyplývající ze smlouvy o zúžení společného jmění tím, že tato smlouva je neplatná. Je pravda, že otázka platnosti převodu vlastnického práva k automobilům je v tomto případě stěžejní pro určení, zda si mohl stěžovatel snížit základ daně o výdaje a odpisy spjaté s automobily. Správce daně a žalovaný proto museli vzít v potaz námitku neplatnosti smlouvy o zúžení společného jmění a posoudit, zda je důvodná, resp. museli z ní vyvodit patřičné závěry (k námitce absolutní neplatnosti smlouvy, kterou se převádí vlastnické právo, a k daňovým dopadům této skutečnosti viz rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 94/2004-50, č. 979/2006 Sb. NSS).

[18] Smlouva o zúžení společného jmění nevykazuje znaky neplatnosti popsané v § 37 – § 40 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (účinného v době uzavření smlouvy): smlouva je formulována srozumitelně a určitě; byla rovněž uzavřena v náležité formě osobami, které byly k tomuto úkonu způsobilé; její obsah se nepříčí dobrým mravům; stěžovatel nenamítal nedostatek vážnosti či svobody svého projevu vůle; předmět plnění nebyl nemožný. Stěžovatel spatřoval neplatnost smlouvy v tom, že on sám byl již dříve před uzavřením smlouvy o zúžení společného jmění výlučným vlastníkem automobilů, a automobily tak nemohly být převedeny do vlastnictví jeho manželky ze společného jmění, jelikož se v něm nikdy nenacházely. Otázkou je, zda toto tvrzení může ve stěžovatelově případě založit neplatnost uzavřené smlouvy.

[19] Absolutní neplatnost je až nejzazší možná sankce, která dopadá na takové vady právního jednání, jež nelze postihnout sankcí mírnější (např. § 40a nebo § 49a občanského zákoníku; srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 5. 11. 2012, sp. zn. 28 Cdo 3911/2011). Okolnosti případu vylučují možnost, že by smlouva byla neplatná absolutně. V úvahu tedy připadá toliko relativní neplatnost smlouvy. Z § 49a občanského zákoníku vyplývá, že *právní úkon je neplatný, jestliže jej jednající osoba učinila v omylu, vycházejícím ze skutečnosti, jež je pro jeho uskutečnění rozhodující, a osoba, které byl právní úkon určen, tento omyl vyvolala nebo o něm musela vědět. Právní úkon je rovněž neplatný, jestliže omyl byl touto osobou vyvolán úmyslně.* Zároveň se podle § 40a věty druhé občanského zákoníku *nemůže neplatnosti dovolávat ten, kdo ji sám způsobil.*

[20] Je s podivem, že stěžovatel a jeho manželka při uzavírání smlouvy o zúžení společného jmění zcela určitě, srozumitelně a vážně prohlásili, že auta „*nabyli za trvání*

manželství ze společných prostředků“ (část I smlouvy), a nyní stěžovatel tvrdí, že tomu tak nebylo. Aniž NSS zkoumal konkrétní motivace tohoto názorového obratu, považuje za jediný ospravedlnitelný důvod změny stěžovatelových tvrzení právní omyl spočívající v tom, že vlastníky aut nebyli oba manželé, ale pouze stěžovatel. Skutečnosti, o něž stěžovatel opírá své tvrzení, že byl výlučným vlastníkem aut, zajisté nezjistil až v daňovém řízení, ba ani až po uzavření smlouvy o zúžení společného jmění. To, z jakých peněz byla auta pořízena či zda byla vnesena do stěžovatelova podniku, jsou skutečnosti, které stěžovateli musely být známy od samého počátku, tj. od koupě zmíněných automobilů. Lze předpokládat, že obdobně musely být tyto skutečnosti známy také stěžovatelově manželce, jejíž svědeckou výpověď stěžovatel navrhoval v daňovém řízení. Pokud by byla stěžovatelova tvrzení o způsobu nabytí aut pravdivá, znamenalo by to, že při uzavírání smlouvy o zúžení společného jmění vyvolal stěžovatel (ať už úmyslně či nedopatřením) omyl v otázce vlastnictví aut. I kdyby tedy tato skutečnost jinak zakládala neplatnost uzavřené smlouvy, stěžovatel ji nemůže namítat, protože ji způsobil on sám.

[21] NSS považuje za vhodné připomenout, že stěžovatel vznesl námitku neplatnosti smlouvy o zúžení společného jmění až v reakci na výzvu k prokázání skutečností v listopadu 2015, kdy mu na základě zjištění při daňové kontrole hrozilo doměření daně. Do té doby mohl požívat výhody plynoucí z této smlouvy (například mohl chránit majetek takto vyloučený do vlastnictví své manželky před svými věřiteli). V takové situaci se námitka neplatnosti smlouvy jeví jako ryze účelová.

[22] Ve prospěch platnosti smlouvy o zúžení společného jmění však hovoří i další skutečnosti. Ještě i za účinnosti (starého) občanského zákoníku se postupně prosazovala tendence hledět na právní jednání spíše jako na platná než jako na neplatná (srov. například rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 9. 3. 2011, sp. zn. 31 Cdo 1038/2009); nový občanský zákoník, zákon č. 89/2012 Sb., toto výkladové pravidlo již obsahuje výslovně. Podle Ústavního soudu *„je základním principem výkladu smluv priorita výkladu, který nezakládá neplatnost smlouvy, před takovým výkladem, který neplatnost smlouvy zakládá, jsou-li možné oba výklady. (...) Není ústavně konformní taková praxe, kdy obecný soud upřednostňuje výklad vedoucí k neplatnosti smlouvy před výkladem neplatnost smlouvy nezakládajícím*“ (viz nález Ústavního soudu ze dne 14. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 625/03).

[23] Je zjevné a nezpochybnitelné, že stěžovatel a jeho manželka chtěli touto smlouvou docílit toho, aby se vozidla stala manželčiným výlučným vlastnictvím. Jistě je třeba ctít zásadu *nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet* (nikdo nemůže na jiného převést více práv, než sám má). Převodem auta do výlučného vlastnictví stěžovatelovy manželky však tato zásada porušena nebyla. Vlastníky aut byli totiž buď oba manželé (stěžovatel i jeho manželka), nebo alespoň stěžovatel (jak sám nyní tvrdí). V obou případech by tak vyjádřily vůli, aby se auta stala výlučným vlastnictvím stěžovatelovy manželky, osoby, které k tomu byly oprávněny. Pokud by auta byla součástí společného jmění, stala by se vlastnictvím stěžovatelovy manželky v důsledku úkonu správně označeného jako smlouva o zúžení společného jmění. Kdyby měl naopak stěžovatel pravdu a auta (nebo některá z nich) by náležela do jeho výlučného vlastnictví, pak by auta byla převedena nikoliv na základě smlouvy o zúžení společného jmění, ale na základě (výslovně nepojmenované) smlouvy o převodu vlastnického práva k těmto automobilům. Takový výklad odpovídá požadavku vyplývajícímu z judikatury, aby se právní jednání vykládala

v souladu s vůlí smluvních stran a nelpělo se formalisticky na tom, jak je právní jednání označeno (k výkladu právních jednání v souladu s respektem k autonomii vůle smluvních stran viz také nález Ústavního soudu ze dne 11. 11. 2009, sp. zn. IV. ÚS 128/06).

[24] Na okraj NSS podotýká, že podstatným vodítkem při výkladu projevu vůle je také následné chování smluvních stran (srov. například rozsudek NS ze dne 27. 4. 2006, sp. zn. 33 Odo 938/2004). Smlouvou o zúžení společného jmění stěžovatel s manželkou převedli do výlučného vlastnictví stěžovatelovy manželky také společně nabyté nemovitosti a tuto změnu poté zanesli do katastru nemovitostí. Přestože z toho nevyplývá konkrétní závěr ohledně platnosti převodu aut, jedná se o další indicii, že stěžovatel a jeho manželka vážně chtěli docílit toho, že věci vyjmenované ve smlouvě se stanou vlastnictvím pouze stěžovatelovy manželky.

[25] NSS proto uzavírá, že stěžovatelova tvrzení, podle nichž byl před uzavřením smlouvy o zúžení společného jmění výlučným vlastníkem aut, nemohla vést k neplatnosti této smlouvy. Stěžovatel se snažil na výzvu správce daně prokázat to, že v minulosti *byl* výlučným vlastníkem aut, nikoliv to, že jím *je* nyní (rozuměj po uzavření smlouvy o zúžení společného jmění). Ač to není v této věci rozhodující, NSS nadto konstatuje, že ani to se mu prokázat nepodařilo. O nabytí třístranného sklápěče a Volkswagenu Transporter RZ X stěžovatel pouze opakoval tvrzení, že auta nabyl z peněz z prodeje svého výlučného družstevního podílu. Původ peněz však nijak konkrétně neprokázal. Navíc ani nevysvětlil, proč zaplacení kupní ceny jednoho z aut předchází okamžiku, v němž obdržel peníze z převodu podílu. Lze konstatovat, že v tomto případě stěžovatel neunesl ani břemeno tvrzení, ani břemeno důkazní.

[26] Stěžovatel také tvrdil, že auta VW Transporter RZ X, Citroën a VW Polo vnesl do podniku, který je v jeho výlučném vlastnictví, a proto auta nemohla být součástí společného jmění. Stěžovatel má částečně pravdu v tom, že z hlediska občanského, resp. obchodního, práva a s ohledem na povahu podniku jako hromadné věci nelze zjednodušeně říci, že auta mohou být zároveň v podniku a zároveň ve vlastnictví stěžovatelovy manželky, pokud je podnik ve stěžovatelově výlučném vlastnictví. Daňové zákony však s pojmem „podnik“ (či „obchodní závod“) nepracují, ale užívají pojem „obchodní majetek“, který je v různých zákonech definován odlišně (například definice v někdejším obchodním zákoníku byla odlišná oproti daňovým předpisům). Z listin, které stěžovatel správci daně předložil, tak nebylo možné zjistit, jaký je vztah aut k podniku, tj. k hromadné věci. Bylo možné pouze zjistit, že auta byla pro účetní a daňové účely zahrnuta do obchodního majetku.

[27] NSS dále upozorňuje na to, že vložením majetku ve společném jmění do obchodního majetku podnikajícího manžela ve smyslu § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů se celý tento majetek stává součástí účetnictví nebo daňové evidence, přitom ale druhý z manželů nepřestává být jeho vlastníkem (srov. Janoušek, L. Komentář k § 7 zákona o daních z příjmů. In: Martincová, D, Hlaváč, J. a kol. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017). Krajský soud tak chtěl s ohledem na to zjevně správně říci, že zahrnutí věci do obchodního majetku podnikatele nutně neznamená, že věc nemůže být součástí společného jmění manželů. A není to tedy ani argument pro to, že věc nemůže být předmětem smlouvy o zúžení společného jmění. Lze

pochybovat také o tom, zda listinami, které stěžovatel předkládal, prokázal způsob nabytí těchto aut. Stěžovatel se totiž mýlí mj. v tom, že IČO uvedené ve smlouvě či v technickém průkazu jednoznačně svědčí o tom, že auta byla koupena do podniku. To však NSS dodává jen pro úplnost, jako odpověď na konkrétní kasační námitku. Ani tyto skutečnosti totiž nemají vliv na posouzení platnosti smlouvy o zúžení společného jmění.

[28] Stěžovatel tedy nepředložil správci daně žádný důkaz, který by vyvrátil důkaz v podobě smlouvy uzavřené ve formě notářského zápisu a který by prokázal, že byl v rozhodných zdaňovacích obdobích vlastníkem aut. Žalovaný i krajský soud tedy správně uzavřeli, že stěžovatel neprokázal své vlastnictví k automobilům, a nemohl si proto při zdanění příjmů uplatnit náklady, které se s těmito automobily pojily.

[29] NSS se dále podrobně nezabýval jednotlivými dílčími kasačními námitkami, kterými stěžovatel argumentoval ve prospěch svých tvrzení o neplatnosti smlouvy a kterými nesouhlasil s posouzením otázky vlastnického práva k automobilům. NSS je přesvědčen, že na stěžejní námitky odpověděl dostatečně komplexně, ba dokonce nad míru nezbytnou, a poskytl tak odpověď na spornou právní otázku.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] NSS proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení 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 25. října 2019

Ondřej Mrákota
předseda senátu