ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **A. K.,** zastoupený JUDr. Michalem Zsemlerem, advokátem se sídlem Kardinála Berana 967/8, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2018, č. j. 45777/18/5200-10423-708571, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 11. 2020, č. j. 30 Af 68/2018-59,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 11. 2020, č. j. 30 Af 68/2018-59, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce prodal svůj byt v Praze. Část kupní ceny byla vyplacena skrze advokátní úschovu žalobci a část ve prospěch zástavních věřitelů, protože na bytě zároveň vázlo zástavní právo zřízené žalobcem v souvislosti s dluhem třetí osoby. Bez zániku zástavního práva by kupec byt nekoupil.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutí zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr ze dne 5. 3. 2018, č. j. 370340/18/2301-52521-402902, jímž Finanční úřad pro Plzeňský kraj žalobci vyměřil žalobci za zdaňovací období 2016 daň z příjmů ve výši 618.807 Kč.

[3] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, o níž Krajský soud v Plzni (dále „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem rozhodl tak, že jej zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného není souladné s názorem vysloveným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, publikovaným pod č. 843/2006 Sb. NSS. Dle krajského soudu žalovaný nevyargumentoval, proč je třeba celý předmětný příjem pokládat za příjem skutečný, a nikoliv zdánlivý. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného nelze seznat, jak se toto zvýšení majetku mělo v právní sféře žalobce reálně projevit, tak, aby pro něj bylo skutečně využitelné. Příjem z převodu bytu nebyl použit na úhradu vlastního dluhu daňového subjektu. Správní orgány také neargumentovaly, že by žalobce za zřízení zástavního práva ve prospěch manželů L. získal nějaké protiplnění. Zároveň správní orgány neprokázaly skutečnou využitelnost celého příjmu z převodu bytu pro žalobce.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel namítá, že krajský soud vycházel z nesprávného výkladu § 10 [zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)] ohledně zvýšení majetku. Stěžovatel trvá na tom, že jakýkoliv příjem plynoucí z převodu vlastní nemovité věci je pro účely ZDP považován za příjem, kterým dochází ke zvýšení majetku poplatníka. Dále stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil navýšení majetku v tomto konkrétním případě. Zrekapituloval, že žalobce koupil v roce 2012 byt za 2.300.000 Kč a v roce 2016 jej prodal za 6.500.000 Kč. Došlo tak k navýšení majetku žalobce o 4.200.000 Kč. Toto navýšení se v právní sféře žalobce projevilo tak, že mohl část kupní ceny využít ve prospěch třetí osoby k uhrazení jejího dluhu.

[7] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil okolnost zřízení zástavního práva v tomto případě. Skutečnost, že na prodávané věci vázlo zástavní právo, nemohla mít žádný vliv na výši dosaženého příjmu z prodeje nemovité věci. Žalobce se totiž dobrovolně vzdal části svého majetku, když z finančních prostředků získaných za prodej bytu uhradil dluh třetí osoby. Krajský soud také stěžovateli nesprávně vytknul, že nevyargumentoval, proč je třeba celý předmětný příjem pokládat za skutečný, a nikoliv zdánlivý. Podle stěžovatele se příjem v právní sféře žalobce projevil, a to úhradou dluhu třetí osoby. Skutečnost, k jakému účelu byl získaný příjem za prodej bytu použit, není pro stanovení dílčího základu daně dle stěžovatele rozhodná. Stejně tak zde nehraje žádnou roli způsob vyplacení kupní ceny (v tomto případě prostřednictvím advokátní úschovy).

[8] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry uvedenými v rozsudku krajského soudu. Namítal, že z částky 6.500.000 Kč obdržel pouze část, protože i když měl byt tržní hodnotu 6.500.000 Kč, vázlo na něm zástavní právo manželů L. k zajištění jejich pohledávky vůči JUDr. S. ve výši 7.200.000 Kč. Při prodeji nemovitosti byla kupní cena v advokátní úschově rozdělena tak, že částka 6.000.000 Kč byla vyplacena manželům L. jako úhrada dluhu (žalobce dojednal s manžely L., že sleví z částky 7.200.000 Kč na 6.000.000 Kč, on naproti tomu namísto původní ceny bytu obdrží 500.000 Kč) a 500.000 Kč žalobci. Žalobce se navíc nestal ručitelem, nezavázal se tedy manželům L.,

že za JUDr. S. dluh uhradí, pouze zřídil zástavní právo na nemovitosti. Závazek tedy nebyl jeho, ale vázl na nemovitosti.

[9] Protože žalobce oproti původní částce, za kterou byt koupil, tedy za 2.300.000 Kč, obdržel pouze částku 500.000 Kč, jeho majetek se transakcí nezvýšil. Zbylé peníze zaplacené za byt neměl žalobce ve své dispozici a nepatřily mu, protože se z nich splácel závazek váznoucí na bytu (bez toho by byla nemovitost neprodejná, neboť její tržní hodnota byla nižší než závazek, který zajišťovala). Hrozilo zpeněžení zástavy v dražbě. Příjmem je tak dle žalobce to, co skutečně přijal, a to, o co se mu zvýšil majetek (500.000 Kč), nikoli to, co bylo uvedeno v kupní smlouvě jako kupní cena.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je přípustná a lze ji projednat.

[11] Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek a shledal, že kasační stížnost je důvodná.

[12] Předmětem sporu je otázka, jaká částka představovala příjem žalobce ve smyslu § 10 ZDP, tedy zda to byla celá kupní cena, za kterou žalobce předmětnou nemovitost prodal, nebo její část, která mu byla poukázána na účet a kterou žalobce považoval za svůj skutečný příjem.

[13] Soud ze správního spisu zjistil, že žalobce koupil dne 16. 5. 2012 od manželů PhDr. H. S. a JUDr. V. S. bytovou jednotku č. 101/10 v domě v ul. N. k. o. X v P. – B. (včetně podílu na příslušné zastavěné ploše) za 2.300.000 Kč. Dne 3. 1. 2013 uzavřel s manžely J. L. a E. L. zástavní smlouvu, jež zřídila manželům L. jako oprávněným zástavní právo na výše uvedené nemovitosti pro pohledávku z titulu smlouvy o půjčce ve výši 7.200.000 Kč uzavřené mezi manžely L. a JUDr. V. S.

[14] Žalobce okolnosti zřízení zástavního práva k bytu vysvětlil tak, že mu JUDr. S. slíbil, že když žalobce zastaví svůj byt, půjčku poskytnutou od manželů L. zhodnotí a byt od žalobce později vykoupí za vyšší cenu. JUDr. S. se však ocitl v insolvenci. Byt proto nevykoupil a zůstalo na něm váznout zástavní právo pro manžele L. Žalobce poté dne 15. 3. 2016 prodal byt zájemcům za 6.500.000 Kč. Dle smlouvy o advokátní úschově bylo 6.000.000 Kč vyplaceno manželům L. jako konečná úhrada dluhu JUDr. S. a 500.000 Kč žalobci.

[15] Se závěry krajského soudu uvedenými v bodě 4 nelze souhlasit.

[16] Podle § 3 odst. 2 ZDP se příjmem rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.

[17] Podle § 10 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména příjmy z převodu nemovité věci.

[18] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, publikovaného pod č. 843/2006 Sb. NSS, který krajský soud cituje, je příjmem podléhajícím dani z příjmů zvýšení majetku daňového poplatníka. Takový příjem musí být skutečný, nikoliv zdánlivý. To znamená, že zvýšení majetku se musí reálně projevit v právní sféře daňového poplatníka, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné.

[19] V citovaném rozsudku posuzoval Nejvyšší správní soud otázku, kdy došlo k navýšení majetku vlastníka nemovitosti rekonstrukcí, jestliže u nemovitosti došlo k technickému zhodnocení. Nemovitost však zároveň užíval nájemce v souladu s nájemní smlouvou. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nemůže být za nepeněžní příjem vlastníka považováno zhodnocení nemovitosti, která není v jeho volné dispozici (je předmětem nájmu). Výše tohoto nepeněžního příjmu musí být vyhodnocena až k okamžiku jeho skutečného vzniku (obohacení) pro vlastníka, tedy v okamžiku ukončení nájemního vztahu. Nejvyšší správní soud zároveň dodal, že podobné dopady by měla i situace, kdy by došlo k prodeji nemovitosti: „*Rovněž v tomto případě by se totiž reálné navýšení majetku daňového poplatníka projevilo až v okamžiku prodeje*.“

[20] Nejvyšší správní soud tedy neposuzuje skutečnost příjmu podle toku peněz, jak si to vykládá žalobce, ale za zásadní považuje to, jestli s navýšeným majetkem (ať je tento majetek přímo ve formě peněžní či jiné) může volně disponovat.

[21] Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26, publikovaného pod č. 3670/2018 Sb. NSS, nelze při daňověprávní kvalifikaci soukromoprávních jednání opomenout jejich hospodářskou podstatu a účel a je nutno je posuzovat ve vzájemných souvislostech.

[22] Žalovaný správně a výstižně uvedl, že je nerozhodné, k jakému účelu byly získané příjmy dále použity. Skutečným příjmem byla celá kupní cena. I když byla část kupní ceny použita na splacení dluhu jiné osoby, stále se jednalo o příjem žalobce. S tímto příjmem se žalobce rozhodl naložit tak, že jím zaplatil dluh třetího. To, že uvedené prostředky byly pro žalobce příjmem, se promítlo do jeho schopnosti uhradit dluh za třetí osobu.

[23] Žalovaný tedy správně dovodil, že se zvýšení majetku reálně projevilo v právní sféře žalobce. Skutečnost, že příjem nebyl použit na úhradu vlastního dluhu žalobce, zde není podstatná. Nutno navíc podotknout, že majetek žalobce se provedenou transakcí nezmenšil. V souladu s § 1937 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“), vstoupil žalobce splněním dluhu do práv věřitele a získal právo, aby mu dlužník JUDr. S. vyrovnal, co za něho plnil. Žalobce úhradou dluhu získal pohledávku vůči JUDr. S. Tato pohledávka se uhrazením dluhu stala součástí majetku žalobce v souladu s § 495 OZ, podle kterého tvoří majetek osoby souhrn všeho, co osobě patří, tedy i pohledávka.

[24] Zároveň není podstatné, že žalobce nebyl ručitelem podle § 2018 a násl. OZ, ale zřídil zástavní právo k nemovitosti podle § 1312 OZ. Zda existoval osobní závazek vůči věřiteli nebo zajištění „vázlo“ na věci (zástavě), nehraje pro zodpovězení otázky, jestli mu vznikl příjem, roli.

[25] Správní orgány také nemusely prokazovat, že žalobce získal za zřízení zástavního práva ve prospěch manželů L. protiplnění. Jak uvedl v odůvodnění žalovaný, uzavření zástavní smlouvy bylo svobodné rozhodnutí žalobce. Ten takto mohl zajistit dluh třetí osoby, aniž by očekával jakékoliv bezprostřední protiplnění. Soud však připomíná, že zde oním protiplněním mohl být žalobcem tvrzený příslib JUDr. S., že byt po zhodnocení půjčky od žalobce koupí zpět za vyšší cenu.

[26] V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, byla celá kupní cena z bytu příjmem skutečným. Zvýšení majetku se musí reálně projevit v právní sféře žalobce, není tedy nutné, aby fakticky na jeho účet přišly peníze. Žalobce s penězi již při uzavření dohody o advokátní úschově disponoval, protože jen tak mohl souhlasit s tím, že jimi bude zaplacen dluh třetí osoby. Kdyby penězi nedisponoval, nemohl by s jejich převedením na účet jiné osoby ani souhlasit, resp. jeho souhlas by nebyl podstatný. Skutečnost, že žalobce souhlasil, že při prodeji jeho bytu část kupní ceny nepůjde na jeho účet, není pro posouzení reálnosti zvýšení jeho majetku rozhodná.

[27] Obdobně jako v tomto případě rozhodl ve skutkově podobné věci v minulosti i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 29 Af 108/2015-29.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[28] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž podle odstavce čtvrtého téhož ustanovení bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí.

[29] V dalším řízení vydá krajský soud rozsudek respektující právní názor Nejvyššího správního soudu, že zvýšení majetku se v právní sféře daňového subjektu reálně projeví i tak, že svým majetkem disponuje, např. že uhradí závazek třetí osoby.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne dle § 110 odst. 3 s. ř. s. v novém rozhodnutí ve věci krajský soud.

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

V Brně dne 14. října 2022

Mgr. Eva Šonková

předsedkyně senátu