



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **S. K.**, zastoupená JUDr. Františkem Kollmanem, advokátem se sídlem Komenského 511, 547 01 Náchod, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 20. 11. 2012, č. j. 7129/12-1100-603393, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2014, č. j. 31 Af 8/2013-35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně prodala 10. 9. 2009 pozemky za 78.412.000 Kč. Zmíněné pozemky nabývala postupně: první část těchto pozemků (36,32 %) nabyla jako podílové spoluvlastnictví před více než pěti lety a příjmy z prodeje těchto pozemků byly osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob, zbylou část (63,68 %) nabyla v roce 2009 a příjem z prodeje této části pozemků podléhal dani z příjmů fyzických osob. V souvislosti s prodejem pozemků vynaložila žalobkyně výdaje v celkové výši 1.480.337 Kč a zaplatila daň z převodu nemovitostí ve výši 2.950.572 Kč.

[2] Na základě provedené kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2009 Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 6. 2012, č. j. 67424/12/253921608690, doměřil žalobkyni na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 daň ve výši 241.395 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 48.279 Kč. Správce daně žalobkyni neuznal nárokované výdaje vynaložené na prodej pozemků v plné výši, neboť podle jeho názoru bylo možné daňově uznat pouze výdaje související

se zdanitelnými příjmy. Z nárokovaných výdajů proto správce daně vyloučil výdaje uplatněné k osvobozeným příjmům (36,32 % z nárokované částky), tj. 537.658 Kč, a rovněž poměrnou část zaplacené daně z převodu nemovitostí uplatněné k osvobozeným příjmům (36,32 % z nárokované částky), tj. 1.071.647 Kč. Odvolání žalobkyně proti citovanému dodatečnému platebnímu výměru Finanční ředitelství v Hradci Králové v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítlo.

[3] Proti rozhodnutí finančního ředitelství podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 30. 1. 2014, č. j. 31 Af 8/2013-35, zamítl. Ztotožnil se s argumentací správních orgánů, že žalobkyně nebyla oprávněna zahrnout mezi daňově uznatelné výdaje ty, které byly vynaloženy na příjmy osvobozené od daně.

II. Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a z důvodu nepřezkoumatelnosti.

[5] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívá podle stěžovatelky v tom, že se krajský soud nevěnoval všem žalobním námitkám, což i výslovně konstatoval na straně 8 rozsudku. Takový postup odporuje požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí. Soud je povinen vysvětlit, z jakých důvodů nepovažuje argumentaci účastníků za správnou. Žalobní námitky je nutné chápat a posuzovat nejen jednotlivě, ale i ve vzájemné propojenosti, neboť jde o aplikaci zákona o daních z příjmů na případ konkrétního občana.

[6] Závěry, které krajský soud převzal, nemají podle stěžovatelky oporu v zákoně o daních z příjmů ani v ustáleném výkladu Ministerstva financí reprezentovaného pokyny řady D. Nesprávné posouzení spočívá v podmínce nutnosti vynaložení výdajů na dosažení zdanitelných příjmů. Základ daně je definován v § 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění, jako rozdíl příjmů a výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, není-li u jednotlivých příjmů podle § 6 až § 10 stanoveno jinak. Krajský soud tento dovětek pominul a nerespektoval, že § 10 zákona o daních z příjmů stanoví základ daně jinak. Výdaji tak u ostatních příjmů mohou být dle § 10 odst. 4 zákona výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmů a dle § 10 odst. 5 zákona výdaje související s uskutečněním prodeje (např. zaplacená daň z převodu nemovitostí). Výdaji podle § 10 odst. 5 zákona mohou být i výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené; u nich se neuplatní § 25 odst. 1 písm. i) zákona, dle něhož nelze uznat výdaje vynaložené na nezdanitelné příjmy. U výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje (§ 10 odst. 5) nelze aplikovat podmínku jejich prokazatelné souvislosti s dosažením příjmů jako u výdajů dle § 10 odst. 4 zákona. V řešeném případě se konkrétně jednalo o zaplacenou daň z převodu nemovitostí (ta sama o sobě nikdy není vynaložena na dosažení příjmů) a o výdaje související s uskutečněním prodeje, nikoliv o výdaje na dosažení příjmů. U zmíněných výdajů tak nebylo možné zkoumat, zda byly vynaloženy na dosažení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona. Rozhodující je skutečnost, že jsou daňově relevantní bez dalšího.

[7] Postup stěžovatelky byl v souladu s pokynem Ministerstva financí č. D-300, podle něhož jsou výdaji podle § 24 odst. 2 zákona výdaje bez ohledu na skutečnost, zda slouží k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, za předpokladu, že v příslušném ustanovení není omezující podmínka jinými ustanoveními zákona nebo jiného právního předpisu. Nyní platný daňový pokyn GFŘ č. D-6 řeší předmětnou problematiku zcela shodně. Ustanovení

§ 24 odst. 2 písm. ch) zákona přitom obsahuje pouze podmínku, že daň z převodu nemovitostí byla zaplacená. Žádnou jinou omezující podmínku v zákoně o daních z příjmů nalézt nejde. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) zákona totiž dopadá jen na výdaje vynaložené na příjmy, tedy na výdaje dle § 10 odst. 4 zákona; pro výdaje uvedené v § 10 odst. 5 zákona však toto omezení neplatí. Pokud by byl záměr zákonodárce krátit veškeré výdaje v poměru, v jakém se příjmy zdaňují, pak by tak jistě v zákoně učinil. Zmíněnou námitkou se krajský soud vůbec nezabýval a ve svém hodnocení zcela ignoroval, že výdaje mohou představovat i náklady související s uskutečněním prodeje dle § 10 odst. 5 zákona.

[8] Závěry krajského soudu podle stěžovatelky nerespektují ustanovení zákona o daních z příjmů v jejich vzájemné souvislosti. Krajský soud rovněž nepřihlédl k významu textu a slov uvedených v daném právním předpisu. Proto stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a aby zrušil rovněž rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, zprávu o daňové kontrole a na rozsudek krajského soudu. Odmítl závěry stěžovatelky, že postup správních orgánů byl v rozporu se zákonem o daních z příjmů.

[10] Dále žalovaný shrnul dosavadní průběh řízení a dodal, že finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání respektovalo právní úpravu zákona o daních z příjmů a vycházelo především z ustanovení § 24 a 25 odst. 1 písm. i), resp. § 10 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Z § 25 odst. 1 písm. i) zákona plyne, že za výdaje nelze uznat výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené. V případě příjmů z převodu nemovitostí dle § 10 odst. 1 písm. b) zákona se musí jednat vždy o výdaje vztahující se k příjmům podléhajícím dani, nikoliv k příjmům od daně osvobozeným. Výdaje uplatněné stěžovatelkou v daňovém přiznání však byly vynaloženy jak na příjmy od daně osvobozené dle § 4 zákona, které nebyly ostatními příjmy dle § 10 zákona a nebyly součástí dílčího základu daně, tak na příjmy zdanitelné. K osvobozeným příjmům však nelze uplatnit výdaje s těmito příjmy přímo související. Zmíněnou část výdajů nebylo rovněž možné uplatnit ve vztahu k příjmům, které dani z příjmů podléhají.

[11] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není na místě kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve vyjádřil k námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů [IV. A); důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], poté se věnoval námitce nesprávného posouzení daňové uznatelnosti nákladů vynaložených v souvislosti s prodejem nemovitých věcí [IV. B); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IV. A) Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[15] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Krajský soud podle ní nedodržel požadavky na vypořádání žalobních námitek tím, že bez bližšího vysvětlení v závěru rozsudku konstatoval, že dalšími námitkami stěžovatelky se nezabýval, neboť by jejich posouzení nebylo způsobitelné změnit výrok rozsudku. Krajský soud se podle stěžovatelky nevěnoval ani námitce, že výdaje související s prodejem nemovitých věcí spadají pod § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů, nikoliv pod § 10 odst. 4 zákona.

[16] Jak správně stěžovatelka poznamenává, podle judikatury Nejvyššího správního soudu je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů mimo jiné tehdy „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené“, a to zejména tehdy „jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz). Nedostatkem důvodů přitom „nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny“ (srov. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů bude dána rovněž tehdy, „opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS).

[17] Stěžovatelčina argumentace obsažená v žalobě byla založena na námitce nesprávného podřazení výdajů vynaložených v souvislosti s prodejem pozemků a zaplacené daně z převodu nemovitostí pod § 10 odst. 4 ve spojení s § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů a jejich krácení správcem daně, namísto podřazení těchto výdajů pod § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů a jejich uznání jako celku jako položky snižující základ daně. Věcným posouzením dané námitek se krajský soud zabýval na stranách 6 – 8 napadeného rozsudku. Ocitoval znění relevantních ustanovení zákona o daních z příjmů [§ 5 odst. 5, § 10 odst. 4 a 5, § 24 odst. 2 písm. ch) a § 25 odst. 1 písm. i) zákona] a uvedl, že si stěžovatelka „mohla v souladu se zákonem od dosažených příjmů za prodej nemovitostí odečíst daň z převodu nemovitostí a ostatní výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Za této situace bylo však její povinností zohlednit při stanovení základu daně i ust. § 25 odst. 1 písm. i) (...), tedy nezahrnovat mezi uznatelné výdaje ty, které byly vynaloženy na příjmy od daně osvobozené.“ Výdaje vynaložené na osvobozené příjmy nebylo podle krajského soudu možné považovat za výdaje snižující základ daně. Krajský soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky, že zaplacená daň z převodu nemovitostí je zaplaceným výdajem bez dalšího. Z § 24 odst. 2 zákona podle krajského soudu plyne, že se výdaje musí vztahovat k příjmům z dané činnosti plynoucím. Zaplacená daň z převodu nemovitostí i ostatní výdaje tak dle krajského soudu „mohou snižovat zdanitelné příjmy pouze ve výši, která příjmům odpovídá. (...) daň z převodu nemovitostí, kterou je možno za výdaj uznat, se musí vztahovat k převáděné nemovitosti a to pouze ve výši, která odpovídá příjmům od daně neosvobozeným.“ Uzavřel, že daň z převodu nemovitostí lze považovat za výdaj sloužící k dosažení příjmů. V souvislosti s převodem nemovitostí vznikla žalobkyni povinnost k úhradě této daně. Pokud by ji nezaplatila, využil by správní orgán zákonné cesty k jejímu vymožení. V celém komplexu tak podle krajského soudu daň sloužila k dosažení příjmů žalobkyně ve smyslu

§ 10 odst. 4 zákona. Závěrem podotkl, že „*nebylo důvodné zabývat se dalšími námitkami žalobkyně, neboť rozhodnutí o nich by nebylo způsobilé změnit výrok tohoto rozsudku.*“

[18] Nejvyšší správní soud v souladu se shora citovanou judikaturou uvádí, že se krajský soud dostatečně zabýval argumentací stěžovatelky a vysvětlil, z jakých důvodů nelze aplikovat jí navržený postup a daňově uznat výdaje vynaložené na prodej pozemků jako celek. Odůvodnil rovněž, proč je nutné výdaje spojené s prodejem nemovitých věcí i zaplacenou daň z převodu nemovitostí chápat jako výdaje podle § 10 odst. 4 zákona. Skutečnost, že krajský soud v závěru napadeného rozsudku konstatoval, že se již k dalším dílčím argumentům obsaženým v podané žalobě vyjadřovat nehodlá, představuje dílčí nedostatek odůvodnění (viz shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 58/2003-75). Jakkoli takový způsob vypořádání (či spíše „nevypořádání“) dílčí argumentace obsažené v žalobě vyvolává dojem přílišné úspornosti odůvodnění a může snižovat přesvědčivost rozsudku krajského soudu, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud se k námitce nesprávného posouzení daňové uznatelnosti výdajů vynaložených v souvislosti s prodejem pozemků vyjádřil dostatečně a především na stranách 7 – 8 rozsudku vyložil, z jakých důvodů argumentace žalobkyně nemůže obstát. Ostatně nyní stěžovatelka kasační stížností brojí především proti věcnému posouzení předmětné námitky krajským soudem a polemizuje s vyslovenými závěry, což svědčí o tom, že odůvodnění rozsudku krajského soudu přezkoumatelné je.

[19] Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu tak není důvodná.

IV. B) Daňová uznatelnost výdajů spojených s prodejem nemovitých věcí

[20] Stěžejní námitkou obsaženou v kasační stížnosti je argumentace stěžovatelky, že správní orgány měly veškeré výdaje, které vynaložila v souvislosti s prodejem nemovitých věcí, vyhodnotit jako daňově uznatelné podle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů jako celek, přestože část příjmů z prodeje nemovitých věcí byla od daně z příjmů fyzických osob osvobozena podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona. Krajský soud uvedenou argumentaci stěžovatelky neshledal důvodnou. Konstatoval, že daňově uznatelné mohou být pouze výdaje vynaložené na zdanitelné příjmy podle § 10 odst. 4 a 5 ve spojení s § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Výdaje vynaložené v souvislosti s prodejem pozemků i zaplacenou daň z převodu nemovitostí krajský soud vyhodnotil jako výdaje dle § 10 odst. 4 zákona (blíže viz bod [17] shora).

[21] Pro stanovení daně z příjmů fyzických osob je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak (§ 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Do základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je dále stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně podle § 36 ze samostatného základu daně, pokud § 36 odst. 7 nestanoví jinak (§ 5 odst. 5 zákona).

[22] Příjem, který stěžovatelka získala z prodeje nemovitých věcí, spadá pod ostatní příjmy dle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Dílčí základ daně u ostatních příjmů tvořil příjem získaný z prodeje zmíněných pozemků snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží (§ 10 odst. 4 zákona). Podle § 10 odst. 5 zákona jsou u ostatních příjmů výdajem též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka. U příjmů z prodeje nemovitého majetku je výdajem zaplacená daň z převodu

nemovitostí podle § 24 odst. 2 písm. ch), i když je uhrazena v jiném zdaňovacím období než v tom, v němž plyne příjem z prodeje.

[23] Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 zákona). Výdajem podle § 24 odst. 1 zákona je také daň z převodu nemovitostí a daň z nemovitostí, jen pokud byly zaplacený, dále ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25 [viz § 24 odst. 2 písm. ch) zákona]. Z § 25 odst. 1 písm. i) zákona pak plyne, že za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně.

[24] Finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání aprobovalo postup správce daně, který stěžovatelce neuznal poměrnou část výdajů vynaložených na příjmy od daně osvobozené. Konstatoval, že „výdaje, které lze k dosažení zdanitelných příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí být vynaloženy na zdanitelné příjmy. Výdaje, které byly daňovým subjektem uplatněny v daňovém přiznání na dosažení zdanitelných příjmů z prodeje pozemků, však byly vynaloženy jak na příjmy zdanitelné, tak na příjmy od daně osvobozené dle § 4 zákona o daních z příjmů, které nejsou ostatními příjmy podléhajícími dani z příjmů a nejsou součástí dílčího základu daně dle ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů“ (srov. strana 5 rozhodnutí ze dne 20. 11. 2012).

[25] Stěžovatelka namítala, že výluka stanovená v § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů, podle níž za výdaje vynaložené k dosažení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené, se vztahuje jen k výdajům vynaloženým na dosažení příjmů podle § 10 odst. 4, resp. 24 odst. 1 zákona, nikoliv však na výdaje dle § 10 odst. 5 zákona. Zaplacená daň z převodu nemovitostí i výdaje, které vynaložila v souvislosti s prodejem, přitom podle stěžovatelky spadají pod § 10 odst. 5 zákona a měly být uznány v plné výši.

[26] Z čistě gramatického výkladu první věty § 10 odst. 4 a páté věty § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů by skutečně bylo možné dospět k závěru, že výdaje u ostatních příjmů lze klasifikovat do dvou skupin: na výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmů a na výdaje prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje (vyjma výdajů na osobní potřebu poplatníka). Zákon o daních z příjmů v odstavci pátém § 10 výslovně nestanoví, že výdaje podle daného odstavce jsou vždy považovány za výdaje dle § 10 odst. 4 zákona. S gramatickým výkladem však v tomto případě nelze vystačit: ostatně, jak ve své judikatuře zdůrazňuje Ústavní soud, gramatický (jazykový) výklad je pouhým prvotním přiblížením se k aplikované právní normě. „Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nezdělanosti, smysl a účel právní normy činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“ (viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 12. 2007, sp. zn. IV. ÚS 1133/07, <http://nalus.usoud.cz>). Konečný výklad právní normy by tedy měl být průnikem a vyvážením jednotlivých výkladových metod – logické, systematické, historické, teleologické, srovnání v právu aj. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2003, č. j. 5 A 116/2001 - 46, publikovaný pod č. 20/2003 Sb. NSS, ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001 - 53, publikovaný pod č. 576/2005 Sb. NSS, a dále též rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publikovaný pod č. 792/2006 Sb. NSS).

[27] Podle Nejvyššího správního soudu nelze výklad předestřený stěžovatelkou akceptovat, neboť je ryze textualistický a pomíjí systematicku zákona o daních z příjmů, především § 10 tohoto zákona. Ustanovení § 10 se zabývá problematikou ostatních příjmů. Prvý odstavce

vymezuje, jaké příjmy lze charakterizovat jako ostatní příjmy. Druhý odstavec se týká příjmů ve společném jmění manželů. Třetí odstavec upravuje osvobození od daně u ostatních příjmů. Čtvrtý odstavec obsahuje pravidlo pro stanovení dílčího daňového základu; ten se určí jako rozdíl příjmů a výdajů prokazatelně vynaložených na jejich dosažení. Pátý i šestý odstavec pak příkladmo vyjmenovávají, co lze považovat za výdaje u příjmů z vyjmenovaných činností. Sedmý odstavec upravuje způsob stanovení základu daně, je-li ostatním příjmem důchod, a konečně osmý odstavec upravuje speciální úpravu pro ostatní příjmy vyjmenované v § 10 odst. 1 písm. f) až ch).

[28] Pro projednávanou věc je podstatný vztah § 10 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Čtvrtý odstavec § 10 zákona stanoví způsob výpočtu dílčího základu daně u ostatních příjmů a obsahuje generální pravidlo, o jaké výdaje lze pro účely zjištění základu daně snížit dosažené příjmy. Musí se jednat o výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmů dle § 10 zákona, resp. s jednotlivým druhem příjmu spojené (věta první a druhá § 10 odst. 4 zákona). Odstavec pátý pak demonstrativně uvádí, jaké výdaje spadající pod § 10 odst. 4 lze u konkrétního typu ostatních příjmů uplatnit. Z výše uvedeného vyplývá, že § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů představuje *lex specialis* vůči obecnému vymezení daňově uznatelných výdajů v § 10 odst. 4. Spadá-li určitý výdaj pod § 10 odst. 5 zákona, lze jej chápat jako výdaj vynaložený na dosažení příjmů, resp. výdaj s tímto příjmem spojený ve smyslu § 10 odst. 4 zákona.

[29] Nejvyšší správní soud do jisté míry chápe argumentaci stěžovatelky, že výdaji vynaloženými na dosažení příjmů by striktně podle jazykového výkladu měly být pouze takové výdaje, bez jejichž vynaložení by stěžovatelka příjmy v budoucnu vůbec nedosáhla. Nahlíženo touto logikou, daň z převodu nemovitostí, která je hrazena až po uskutečnění prodeje nemovitých věcí, na dosažení příjmů (*ex ante*) vynaložena nebyla, neboť se stala nákladem až po samotném uskutečnění transakce. S ohledem na systematiku a smysl zákona o daních z příjmů je však nutné výdaje vynaložené na získání příjmů (§ 10 odst. 4 zákona) chápat jako veškeré výdaje vynaložené na dosažení a zajištění příjmů, resp. v souvislosti se získáním těchto příjmů. V projednávaném případě tak uhrazená daň z převodu nemovitosti i další výdaje v celkové výši 1.480.337 Kč vynaložené na poplatky za ověření podpisů, kolky, geometrický plán, notářskou úschovu peněz, notářské zápisy aj. byly uhrazeny v souvislosti s prodejem pozemků a představují výdaj dle § 10 odst. 4, o který lze snížit zdanitelné příjmy.

[30] Výtka stěžovatelky, že správní orgány i krajský soud pomíjí souvislosti zákona o daních z příjmů a vykládají jednotlivá ustanovení tohoto zákona izolovaně, bez návaznosti na ustanovení jiná, je lichá. V nyní projednávaném případě je to naopak stěžovatelka, kdo při interpretaci zákona o daních z příjmů používá toliko gramatický výklad a nezohledňuje systematické členění a smysl zákona o daních z příjmů. Její tvrzení, že dílčí základ daně je v § 10 stanoven jinak než v obecném § 5 zákona o daních z příjmů, je mylné. Dílčí základ daně upravuje shora citovaný § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Podle něj lze dosažené ostatní příjmy snížit o výdaje, které byly prokazatelně vynaloženy na dosažení příjmů. Uvedené obecné pravidlo platí i pro konkrétní typy výdajů vyjmenované v § 10 odst. 5 zákona.

[31] Pokud se výdaje vynaložené stěžovatelkou na dosažení příjmů, resp. v souvislosti s ním, vztahovaly částečně k příjmům zdanitelným a částečně k příjmům od daně osvobozeným, nelze takové výdaje daňově uznat v plném rozsahu [§ 25 odst. 1 písm. i) zákona]. Vynaložené výdaje mohou být uznány jen v takovém poměru, v němž se vztahují k příjmům zdanitelným, tedy k příjmům, které od daně osvobozeny nebyly. Uvedené vyplývá z § 25 odst. 1 písm. i) a především z § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů, který obsahuje zásadu daňové symetrie daňové účinnosti příjmů a výdajů. Podle citovaného ustanovení totiž náklady (výdaje) související s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy

nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, nelze přičítat k nákladům (výdajům) souvisejícím s druhem činnosti nebo jednotlivou činností v rámci téhož druhu činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

[32] Zásada daňové symetrie tedy předpokládá, že výdaji vynaloženými na dosažení zdanitelného příjmu, jež snižují zdanitelný příjem (§ 10 odst. 4 zákona), mohou být pouze výdaje vynaložené na zdanitelné příjmy, které tvoří součást daňového základu. Vůči příjmům, které nejsou předmětem daně, a příjmům od daně osvobozeným tak nelze postavit daňově účinné výdaje (srov. Pelc, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 715). Pravidlo o symetrii daňové účinnosti příjmů a výdajů je zakotveno v části třetí zákona o daních z příjmů v rámci společných ustanovení. Je tedy obecným pravidlem, které se uplatní pro jakékoliv příjmy a výdaje s těmito příjmy související.

[33] Nejvyšší správní soud tak nepřisvědčil námitce stěžovatelky, že složitá konstrukce, na jejímž základě správce daně poměrně krátil výdaje vynaložené na příjmy osvobozené od daně, nemá oporu v právním předpise. Právě ve shora citovaném § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů zákonodárce jasně vyjádřil, že daňově účinné výdaje musí vždy odpovídat pouze daňově účinným příjmům. Symetrie daňové účinnosti příjmů a výdajů zaručuje, že jsou-li dosažené příjmy od daně osvobozeny nebo nejsou-li předmětem daně, nelze vůči nim uplatněné výdaje daňově uznat. Zákon o daních z příjmů rovněž předpokládá, že poplatník daně, který vynaložil výdaje v souvislosti se zdanitelnými příjmy a příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, je oprávněn požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda za příslušné zdaňovací období způsob rozdělení jím vynaložených výdajů (nákladů) odpovídá § 23 odst. 5 (viz § 24a odst. 1 zákona o daních z příjmů). Není tedy pravdou, že by krácení výdajů vynaložených na příjmy od daně osvobozené nemělo oporu v zákoně.

[34] Nejvyšší správní soud se blíže nezabýval tvrzením stěžovatelky, že výklad, který zaujaly správní orgány, je v rozporu s pokynem D-300 (resp. nově s pokynem GFŘ D-6), resp. že výdaje dle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nemusí být vynaloženy jen na zdanitelné příjmy. Ustanovení § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů obsahuje obecnou úpravu a vztahuje se i na výdaje dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Je-li část takových výdajů vynaložena na příjmy od daně osvobozené, nelze tuto poměrnou část výdajů daňově uznat.

[35] Finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí na § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů výslovně neodkázalo, nicméně z kontextu daného rozhodnutí je zřejmé, že zásadu symetrie daňové účinnosti příjmů a výdajů respektovalo. Odůvodnění jeho rozhodnutí je založeno na vzájemném vztahu ustanovení § 5 odst. 5, § 10 odst. 4 a 5, § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. ch), § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Z nich vyplývá, že výdaje na osvobozené příjmy nemohou být uplatněny jako výdaje daňově uznatelné. Nutnost poměrného krácení výdajů na prodej pozemků o část vynaloženou na příjmy od daně osvobozené tak z citované právní úpravy byla dovoditelná, přestože finanční ředitelství ustanovení § 23 odst. 5 zákona *explicitě* ve svém rozhodnutí nezmínilo.

[36] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že správní orgány i krajský soud správně posoudili, že pokud byly určité výdaje vynaloženy na příjmy zdanitelné a současně na příjmy od daně osvobozené, lze jako daňově účinné uznat jen tu část výdajů připadající na příjmy, které jsou předmětem daně. Námitka nesprávného posouzení této otázky krajským soudem tak důvodná není.

V. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. května 2014

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu