ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: XX
bytem XX
zastoupen advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97, 460 01 Liberec 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2018, č. j. 54562/18/5200-10421-705721

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2018, č. j. 54562/18/5200-10421-705721, se zrušuje pro nezákonnost a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce Mgr. Davida Hejzlara, advokáta, na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhá přezkumu shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítnul jeho odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne dne 17. 4. 2018, č. j. 608448/18/2602-50522-501445. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 331 110 Kč a stanovil penále ve výši 66 222 Kč.

2. V rámci vyhledávací činnosti správce daně zjistil, že žalobce v roce 2014 dosáhl na základě kupní smlouvy ze dne 14. 10. 2014 příjmů ve výši 4 100 000 Kč z prodeje spoluvlastnického podílu na nemovité věci, a to pozemku p. č. XX, jehož součástí je stavba č. p. XX (nemovitost zapsaná na LV č. XX v k. ú. x). Z evidence katastru nemovitostí správce daně dále zjistil, že stavbu č. p. XX žalobce nabyl ke dni 16. 9. 1999 (1/3 budovy), resp. ke dni 30. 3. 2007 (1/6 budovy). Stavba se ke dni 1. 1. 2014 stala součástí pozemku p. č. XX, který nabyl ke dni 4. 9. 2012.

3. V řádném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 žalobce příjmy z prodeje shora identifikované nemovité věci neuvedl. Protože podle správce daně doba mezi nabytím vlastnického práva k pozemku (ke dni 4. 9. 2012) a jeho prodejem (ke dni 14. 10. 2014) nepřesáhla dobu 5 let, jedná se o zdanitelný příjem podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Proto správce daně vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Dne 13. 11. 2017 podal žalobce dodatečné daňové přiznání, v němž jako dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů uvedl pouze příjem ve výši 120 990 Kč, současně uplatnil výdaje ve výši 120 990 Kč.

4. Správci daně vznikly pochybnosti o správném stanovení dílčího základu daně podle § 10 zákona o daních z příjmů, neboť příjem 120 990 Kč uvedený v dodatečném daňovém přiznání neodpovídá sjednané kupní ceně ve výši 4 100 000 Kč v kupní smlouvě ze dne 14. 10. 2014. Proto vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností. Na tuto výzvu žalobce reagoval vyjádřením, ve kterém správci daně sdělil, že do příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů zahrnul jen příjmy z prodeje pozemku p. č. x s tím, že prodejní cena pozemku byla určena procentuálně podle znaleckého posudku z prodejní ceny ve výši 4 100 000 Kč, protože u těchto příjmů nebyla splněna podmínka pro osvobození příjmů. Nesouhlasil s názorem správce daně, že pro splnění podmínek osvobození předmětných příjmů je rozhodující den nabytí pozemku, argumentoval odděleným režimem pozemků a staveb v daňových a účetních zákonech.

5. Nato správce daně ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností žalobci sdělil, že jeho pochybnosti nebyly odstraněny. Protože žalobce nepodal návrh na pokračování v dokazování, vydal správce daně dne 17. 4. 2018 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň ve výši 331 110 Kč a stanovil penále ve výši 66 222 Kč.

6. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal, napadeným rozhodnutím ze dne 11. 12. 2018 žalovaný podané odvolání zamítnul a dodatečný platební výměr potvrdil.

7. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že § 506 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, obsahuje nové vymezení pojmu nemovitá věc – trvalá stavba již není právně samostatnou nemovitou věcí, ale součástí pozemku, na kterém byla zřízena. Rekodifikaci soukromého práva bylo nutné přizpůsobit i daňové zákony. Z důvodové zprávy k zákonu č. 344/2013 Sb., změna zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, vyplývá, že terminologie zákona o daních z příjmů navazuje na pojmy soukromého práva. Pokud jde o § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, došlo k terminologické úpravě, věcný rozsah ustanovení zůstal zachován. Znění uvedeného ustanovení vychází z definice nemovitých věcí, jak je pojata v občanském zákoníku. Protože v daném případě byly naplněny uvedené podmínky přechodného ustanovení § 3054 občanského zákoníku, stala se stavba č. p. x ke dni 1. 1. 2014 součástí pozemku p. č. x a

pozemek se stavbou se stal jednou nemovitou věcí, která byla následně předmětem prodeje. Pro případné osvobození příjmů z prodeje této nemovité věci dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, kdy musí být naplněna podmínka, že doba mezi nabytím vlastnického práva k nemovité věci a jejím prodejem přesáhne dobu 5 let, je tedy rozhodující datum nabytí pozemku. Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že z pohledu daně z příjmů byly prodány dva dlouhodobé majetky. Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky platí, že položka *Pozemky* neobsahuje součásti pozemku, které jsou odpisovány a vykazují se v jiných rozvahových položkách (*Stavby, Pěstitelské celky trvalých porostů, Jiný dlouhodobý hmotný majetek*). Vychází se z toho, že pozemek trvale nesnižuje svoje ocenění, proto se neodepisuje. Tedy stavby, které jsou podle občanskoprávní úpravy platné od 1. 1. 2014 součástí pozemku (tj. stavby, které mají stejného vlastníka jako pozemek), je třeba z účetního vymezení pojmu „pozemek" vyloučit. Dle účetních předpisů jsou pozemky považovány za dlouhodobý hmotný majetek, který se účetně neodpisuje. Oproti tomu zákon o daních z příjmů neuvádí žádnou samostatnou definici pozemků. Pozemky nejsou uvedeny ve vymezení hmotného majetku v § 26 zákona o daních z příjmů, z čehož vyplývá, že dle zákona o daních z příjmů nemohou být považovány za hmotný majetek, a to ani za hmotný majetek vyloučený z odepisování podle § 27 zákona o daních z příjmů. Žalovaný konstatoval, že zatímco účetní předpisy definují pozemky jako hmotný majetek, zákon o daních z příjmů nikoliv. Zákon o daních z příjmů neobsahuje důsledně oddělený režim pozemků a staveb, jak tvrdí žalobce. Je pravdou, že se majetek z hlediska účetního eviduje odděleně, nelze z toho ale vyvozovat, že i pro účely posouzení osvobození příjmů z prodeje nemovitosti, kdy je řešen pozemek jako občanskoprávní kategorie, se na pozemek a stavbu pohlíží jako na dvě samostatné nemovité věci. Dále ze skutečnosti, že fyzické osobě s příjmy dle § 9 zákona o daních z příjmů nevzniká obchodní majetek, nelze dovozovat nutnost oddělené evidence majetku. Žalovaný připustil, že pokyn GFŘ D-22 nemá právní sílu zákona, nicméně v roce prodeje nemovitosti bylo zřejmé, že na základě rekodifikace soukromého práva došlo ke změně pojmu nemovitá věc. A bylo veřejně medializováno, že dochází k zásadním změnám v oblasti soukromého práva a že tato skutečnost bude mít dopad na řadu jiných zákonů, a to i na daňové zákony. Žalobce se proto na základě svého nesprávného výkladu zákona nemůže odvolávat na to, že neznal svá práva a povinnosti v době rozhodování o prodeji majetku. Žalovaný uzavřel, že správce daně vydal dodatečný platební výměr v souladu se zákonem.

II. Žaloba

8. Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, které je skutkově i právně nesprávné, vydané v rozporu se zákonem a ústavními zásadami právní jistoty a legitimního očekávání.

9. Žalobce připustil, že s ohledem na právní úpravu obsaženou v § 498, § 506 odst. 1 a v přechodném ustanovení § 3054 občanského zákoníku se stavba stala součástí pozemku. Nesouhlasil ale s výkladem správce daně a žalovaného, že pro účely časového testu pro osvobození příjmů podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je v případě prodeje pozemku, jehož součástí je stavba, rozhodným dnem den nabytí pozemku.

10. Žalobce se dovolával principu právní jistoty a zákazu retroaktivity právních norem, resp. zákazu jejich retroaktivního výkladu ve smyslu závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, principu ochrany minulých právních skutečností ve smyslu nálezu Ústavního osudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96. Žalobce popsal, že nabyl stavbu v roce 1999, pozemek v roce 2012, a v době jejich nabytí byly stavba a pozemek samostatnými věcmi. Pokud by zákon výslovně stanovil, že rozhodným dnem pro účely případného osvobození příjmů z prodeje nemovité věci dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je v případě prodeje pozemku, jehož součástí je stavba, den nabytí pozemku, jednalo by se o pravou retroaktivitu.

Žalobce zmínil závěry rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 1. 11. 2016, sp. zn. 20 Cdo 531/2016, s tím, že soulad přechodných ustanovení občanského zákoníku s ústavním pořádkem lze zabezpečit jejich výkladem. Podle žalobce *ex lege* nelze zabránit spojení stavby s pozemkem podle § 3054 občanského zákoníku, protože ale skutkový stav v období od nabytí stavby a jejím prodejem nedoznal změn, nemohlo jeho právo na osvobození od daně z příjmů z prodeje stavby při splnění podmínek § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zaniknout jen z důvodu nabytí účinnosti občanského zákoníku. Podle žalobce úmyslem zákonodárce nemohlo být přiznat § 3054 občanského zákoníků účinek pravé retroaktivity ve vztahu k daňovým předpisům. V době prodeje byl žalobce vlastníkem stavby více než 15 let a již dlouho před tímto prodejem došlo ke splnění časového testu pro osvobození od daně z příjmů, tudíž výklad žalovaného je v rozporu se zásadou ochrany legitimního očekávání a principem právní jistoty. Pokyn GFŘ D-22 poskytuje výklad odporující zásadě legitimního očekávání. Proto je stavbu a pozemek třeba pro účely osvobození posuzovat jako věci samostatné.

11. Dále žalobce poukázal na to, že daňové zákony jsou součástí veřejného práva, v němž podle čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod platí, že povinnosti lze ukládat jen na základě zákona. V daňovém právu je akcentována zásada v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu, žalobce odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 14/2005. Setrval na tom, že na základě předmětné kupní smlouvy byly prodány dva dlouhodobé majetky, tyto dvě nemovité věci měly samostatné karty majetku. Pokud žalovaný v rozhodnutí uvedl, že na věc nelze nahlížet tak, že zákon o daních z příjmů obsahuje důsledně oddělený režim pozemků a staveb, i když je majetek z hlediska účetního evidován odděleně, považoval pozemek jako občanskoprávní kategorii a žalobcův výklad označil za účelový, jde o výklad v rozporu se zásadou *in dubio pro libertate*.

12. Žalobce na základě uvedených důvodů navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit mu náklady řízení za 3 úkony právní služby včetně DPH a zaplacený soudní poplatek, celkem 15 342 Kč.

III. Vyjádření žalovaného

13. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný nejprve stručně shrnul průběh daňového řízení a v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí a obsah spisového materiálu.

14. Žalovaný setrval na názoru, že v případě prodeje pozemku, jehož součástí je stavba, je pro účely časového testu dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů rozhodný den nabytí pozemku, neboť pozemek je nemovitou věcí ve smyslu uvedeného ustanovení, která je předmětem úplatného převodu, z něhož plynou příjmy, zatímco stavba, která je součástí daného pozemku, není sama o sobě nemovitou věcí. Žalovaný zopakoval, že tento výklad je prezentován i v pokynu GFŘ-D-22 ze dne 6. 2. 2015, č. j. 5606/15/7100-10.

15. Protože žalobce na základě kupní smlouvy ze dne 14. 10. 2014 prodal spoluvlastnický podíl na pozemku p. č. x, jehož součástí je stavba č. p. x, a předmětný pozemek nabyl do svého vlastnictví dne 4. 9. 2012, nebyl splněn časový test 5 let, které musí uplynout od nabytí vlastnického práva do prodeje nemovité věci. Jednalo se proto o zdanitelný příjem dle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, který nemohl být od daně osvobozen.

16. K argumentaci zákazem pravé retroaktivity žalovaný uvedl, že je nutno odlišovat příjmy, které dani nepodléhají, a příjmy, u kterých daňovému subjektu vzniká daňová povinnost, u níž může být uplatněno osvobození od daně, pokud jsou pro to splněny zákonné podmínky. V daném případě byl rozhodnou právní skutečností vznik daňové povinnosti, která nastala v okamžiku, kdy žalobce inkasoval příjem, na základě kterého došlo k navýšení jeho majetku. Daňové orgány aplikovaly zákon o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období, ve kterém nastala uvedená rozhodná právní skutečnost, tj. ve zdaňovacím období roku 2014.

Skutečnost, zda u daňového subjektu došlo ke splnění zákonných podmínek pro osvobození od daně, je posuzována dle právní úpravy účinné ke dni vzniku daňové povinnosti, tedy opět dle zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2014. Proto se nemůže jednat o retroaktivní působení právních norem, neboť na rozhodnou právní skutečnost byly aplikovány pouze právní normy účinné ke dni, kdy tato rozhodná právní skutečnost nastala. Dále žalovaný uvedl, že nárok na osvobození od daně nemůže žalobci vzniknout před tím, než nastane samotná právní skutečnost, na základě které vzniká daňová povinnost, která má být od daně osvobozena. Z tohoto důvodu není výklad žalovaného v rozporu ani se zásadou ochrany legitimního očekávání či principem právní jistoty.

17. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 1. 11. 2016, sp. zn. 20 Cdo 531/2016, na danou věc nedopadá, neboť se v něm Nejvyšší soud zabýval pouze dopadem § 3054 občanského zákoníku na právo oprávněného na uspokojení z probíhající exekuce zahájené před nabytím účinnosti občanského zákoníku. Není zde ani analogická podobnost s nyní posuzovaným případem, protože v nyní posuzovaném případě rozhodná právní skutečnost (vznik daňové povinnosti) nastala až v době po nabytí účinnosti občanského zákoníku, stejně tak daňové řízení bylo zahájeno až v době po nabytí účinnosti občanského zákoníku.

18. K uplatnění zásady *in dubio pro libertate* žalovaný podotknul, že tato zásada se uplatní, je-li k dispozici více rovnocenných výkladů veřejnoprávní normy. V dané věci lze § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vyložit pouze způsobem předestřeným žalovaným v bodu [22] napadeného rozhodnutí. Podle žalovaného se žalobce snaží nepřípustně rozšířit dopad § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, jeho výklad je účelový a nemůže tedy být výkladem rovnocenným s výkladem přijatým žalovaným.

19. Pokud se týká argumentace předmětem kupní smlouvy ze dne 14. 10. 2014 jako samostatnými předměty z pohledu zákona o daních z příjmů, neboť jde o „dva majetky“, žalovaný odkázal na body [23] až [26] napadeného rozhodnutí.

20. Na základě shora uvedeného žalovaný navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítnul, náhradu nákladů nepožadoval.

IV. Posouzení věci krajským soudem

21. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.

22. V souzené věci jsou skutkové okolnosti případu mezi účastníky nesporné, byť žalobce bez bližšího upřesnění označil rozhodnutí žalovaného za skutkově nesprávné. Sporným je výklad § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro zdaňovací období roku 2014, tj. ve znění účinném do 31. 12. 2014; konkrétně jde o otázku, zda byly naplněny zákonné podmínky pro osvobození příjmů od daně podle uvedeného ustanovení v případě prodeje pozemku jako nemovité věci, jehož součástí se podle přechodného ustanovení § 3054 občanského zákoníku stala stavba dříve na pozemku zřízená.

23. Spoluvlastnický podíl ke stavbě č. p. x žalobce nabyl ke dni 16. 9. 1999 ($^1/_3$), resp. ke dni 11. 5. 2007 ($^1/_6$), spoluvlastnický podíl v rozsahu ½ k pozemku p. č. XX teprve ke dni 4. 9. 2012. Okamžikem prodeje spoluvlastnického podílu na nemovité věci na základě kupní smlouvy byl den 14. 10. 2014.

24. Žalobce i správce daně a žalovaný zcela v souladu s § 498 odst. 1, § 506 odst. 1 a přechodným ustanovením § 3054 občanského zákoníku vycházejí z toho, že dnem nabytí účinnosti

občanského zákoníku, tj. 1. 1. 2014 se stavba č. p. x stala součástí pozemku p. č. XX, neboť oba spoluvlastníci předmětné stavby, každý ½, byli k uvedenému okamžiku spoluvlastníky pozemku p. č. x, na němž byla stavba zřízena, rovněž každý. Žalobce se tak *ex lege* stal k 1. 1. 2014 spoluvlastníkem ½ nemovité věci – pozemku p. č. x, jehož součástí je stavba – dům č. p. x, zatímco do 31. 12. 2013 byl spoluvlastníkem ½ pozemku p. č. XX a ½ stavby č. p. XX jako dvou samostatných nemovitostí ve smyslu § 119 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, účinného do 31. 12. 2013.

25. Podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, příjmy z převodu věci. Dle odst. 5 uvedeného ustanovení u příjmů podle odstavce 1 písm. b) je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl.

26. Dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů se od daně osvobozuje *příjem z prodeje nemovitých věcí neosvobozený podle písmene a), přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem dobu 5 let*. Citované ustanovení dále stanoví, v jakých případech se doba 5 let zkracuje o vymezené doby, také definuje případy prodeje nemovitých věcí, na něž se osvobození nevztahuje.

27. Před novelizací § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, jež byla s účinností od 1. 1. 2014 provedena zákonem č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, byly dle věty první uvedeného ustanovení od daně osvobozeny *příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených pod písmenem a), přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu pěti let*. Ostatně časový test 5 let pro osvobození příjmů v případě prodeje nemovitostí neuvedených pod písm. a), při splnění dalších podmínek, byl v předmětném ustanovení obsažen již od okamžiku, kdy nabyl zákon o daních z příjmů účinnosti.

28. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 344/2013 Sb. zákonodárce přistoupil k novému znění § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva s tím, že došlo k převzetí většiny textu normovaných pododstavců a byly provedeny legislativně-technické úpravy. Zmíněná důvodová zpráva jako jediné negativně ovlivňující daňové zatížení poplatníků v souvislosti s novelizací uvedeného ustanovení zmínila prodloužení časového testu pro osvobození příjmů z prodeje cenných papíru. Z uvedeného soud dovozuje, že úmyslem zákonodárce v souvislosti s novelizací § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nebyla změna ať již časového nebo věcného rozsahu osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí, tedy v terminologii občanského zákoníku z roku 1964 nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor, neuvedených pod písm. a).

29. Dále je třeba připomenout, co bylo smyslem osvobození příjmů z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených v písm. a) předmětného ustanovení, resp. od 1. 1. 2014 v terminologii navazující na rekodifikaci soukromého práva nadále je smyslem osvobození příjmu z prodeje nemovitých věcí neosvobozeného podle písm. a) předmětného ustanovení. K této otázce se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 5. 2008, č. j. 2 Afs 70/2007-55, publ. ve Sb. NSS 1631/2008 (rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud uvedl, že zákon v souvislosti se stanovením časového testu *„vychází z presumpce, že v tomto případě nejde o pořízení a následný prodej s cílem dosažení zisku (tzv. spekulační obchod – srov. P. Pelech, V. Pelc: Daně z příjmů s komentářem ke 4. 4. 2007, nakladatelství ANAG, Olomouc 2007). Jinak řečeno, logika osvobození od daně v těchto případech je založena na tom, že se ve skutečnosti nejedná o příjem ve smyslu přírůstku majetku daňového subjektu, nýbrž toliko o transformaci vlastnictví věci (nemovitosti) v její peněžitý ekvivalent."* Lze doplnit, že tehdy se Nejvyšší správní soud zabýval smyslem osvobození příjmů od daně v případě prodeje pozemků, které daňový poplatník nabyl v době, od níž do jejich prodeje uplynula zákonem předvídaná doba 5 let, ovšem v mezidobí rozdělením pozemků geometrickým plánem došlo ke vzniku nových pozemků, přičemž od rozdělení a zápisu těchto nových parcel jako nového předmětu právních

vztahů do katastru nemovitostí do jejich prodeje zákonem požadovaný časový test 5 let splněn nebyl. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůraznil, že rozdělením pozemků geometrickým plánem nedošlo ke vzniku nového vlastnického práva ani ve smyslu daňovém a jakkoli vznikly nové parcely (tj. nové věci), byl zachován stejný rozsah i obsah vlastnického práva k nim a práva vlastníka nebyla nijak dotčena. Proto dovodil, že pokud daňový poplatník nabyl pozemky v roce 1977, v roce 2001 a 2003 katastrální úřad potvrdil nové geometrické plány a v roce 2001 a 2003 došlo k prodeji těchto nově vyměřených pozemků, byl daňový subjekt podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů od daňové povinnosti osvobozen, protože doba mezi nabytím a prodejem pozemků přesáhla 5 let.

30. Ve vztahu k aplikaci § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů lze s žalovaným souhlasit, že nelze hovořit v pravém slova smyslu o jeho retroaktivitě, ať již pravé nebo nepravé, v tomto směru si soud dovolí odkázat na argumentaci žalovaného obsaženou ve vyjádření k žalobě (viz bod 16 rozsudku).

31. Soud má ovšem za to, že čistě jazykovým výkladem § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a chápáním jedině pozemku jako nemovité věci v úzké návaznosti na její vymezení v § 498 odst. 1 ve spojení s § 506 odst. 1 a přechodným ustanovením § 3054 občanského zákoníku správce daně a žalovaný zcela popřeli shora uvedený smysl osvobození příjmu dosaženého prodejem nemovitých věcí (dříve nemovitostí) dle předmětného ustanovení.

32. Přestože se tedy s ohledem na přechodné ustanovení § 3054 občanského zákoníku žalobce stal k 1. 1. 2014 *ex lege* spoluvlastníkem jediné nemovité věci, a to pozemku, jehož součástí se stala stavba, která byla dříve samostatnou nemovitostí, pro účely posouzení časového testu 5 let pro osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů bylo třeba u příjmu dosaženého prodejem spoluvlastnického podílu na takové nemovité věci zohlednit, že stavba a pozemek byly podle dřívější právní úpravy samostatné nemovitosti, které žalobce nabyl samostatně a postupně, a osvobození příjmu uplatnit v poměru, v jakém splňují podmínky pro osvobození stavba a pozemek. Nelze totiž odhlédnout od toho, že do nabytí účinnosti občanského zákoníku se jednalo o samostatné nemovitosti, přičemž rozsah a obsah vlastnického práva žalobce k nim se od jejich nabytí (u stavby postupného) do prodeje nezměnil. V případě stavby pak doba od jejího nabytí v roce 1999, resp. 2007 do jejího prodeje v roce 2014 (již jen jako části pozemku) přesáhla zákonem stanovených 5 let a žalobce po uplynutí této doby legitimně očekával, že v případě dosažení příjmu z prodeje stavby takový příjem nebude zdaněn.

33. Výkladové pravidlo k § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů obsažené v Pokynu GFŘ D-22, podle něhož je pro osvobození příjmů z prodeje v případě pozemku se stavbou, jež je podle občanského zákoníku jeho součástí, rozhodující den nabytí pozemku, nikoliv stavby, nelze na daný případ aplikovat, protože se týká situace, kdy došlo ke vzniku stavby jako součásti pozemku po účinnosti občanského zákoníku, tj. po 1. 1. 2014, nikoliv situace, kdy historicky existovala samostatná stavba a pozemek a došlo k jejich „scelení“ v jednu nemovitou věc na základě přechodného ustanovení § 3047 občanského zákoníku. Nadto soud je názoru, že Pokyn GFŘ D-22 obsahuje pro předmětnou skutkovou situaci příléhavější pravidlo, a to že při prodeji majetku ve spoluvlastnictví (nebo části podílu) u majetku, jehož části byly nabyty postupně, se uplatní osvobození příjmu v poměru, v jakém splňují podmínky pro osvobození jednotlivé části takto nabytého majetku.

34. A přestože se rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 1. 11. 2016, sp. zn. 29 Cdo 531/2016, týkal skutkově a právně zcela odlišného případu, jeho závěr, že přes existenci přechodného ustanovení § 3054 občanského zákoníku a pravidlo *superficies solo cedit*, lze přesto v některých případech nahlížet na stavbu jako samostatnou věc, byl pro soud rovněž výkladovým vodítkem.

35. Správce daně a žalovaný tedy pochybili, pokud v žalobcově věci odmítli přihlédnout k tomu, že v případě příjmu z prodeje spoluvlastnického podílu byl ve vztahu ke stavbě č. p. x splněn

časový test 5 let pro osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

V. Závěr a náklady řízení

36. Soud vzhledem k shora uvedenému považuje žalobu za důvodnou, proto zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. V dalším řízení je žalovaný dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku.

37. O žalobě soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobce i žalovaného.

38. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

39. Ve věci měl úspěch žalobce, soud mu proto proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl v řízení před soudem zastoupen advokátem, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených se zastoupením. Tyto náklady spočívají v odměně advokáta za zastupování ve výši 2 x 3 100 Kč za 2 úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby [§ 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a v paušální náhradě hotových výdajů advokáta ve výši 2 x 300 Kč za 2 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 6 800 Kč. Soud tak přiznal žalobci náhradu nákladů připadajících na jeho zastoupení ve výši 6 800 Kč a dále v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. částku 1 428 odpovídající DPH ve výši 21 %, celkem 8 228 Kč. Soud žalobci nepřiznal odměnu a náhradu nákladů za další poradu s klientem jako třetí úkon právní služby, neboť uskutečnění toho úkonu nebylo soudu prokázáno. Dále žalobci náleží náhrada za zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy přiznal soud žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč a žalovanému uložil, aby tuto částku zaplatil k rukám právního zástupce žalobce v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 8. říjen 2019

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu