ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **J. P.,** zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 6. 2014, č. j. 31 Af 38/2013 - 62,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 12. 6. 2014, č. j. 31 Af 38/2013 - 62, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 3. 12. 2012, č.j. 18156/12-1102-709598, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Chotěboři (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 4. 2012, č.j. 33446/12/224970705748, o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 619.500 Kč a sděleno penále ve výši 123.900 Kč tak, že daň byla snížena na částku 404.670 Kč a penále na částku 80.934 Kč). V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že z ust. § 4 odst. 1 písm. u) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), lze dovodit úmysl zákonodárce osvobodit poplatníka od daně z příjmů v případě prodeje nemovitosti při splnění stanovených podmínek. V dané věci však nebyly zákonné podmínky pro osvobození splněny, protože stěžovatel, který koupil budovu č. p. 628 a pozemky p. č. 150 a 151, nechal tuto budovu odstranit a poté prodal pouze pozemky. Stěžovatel tak nesplnil pro osvobození od daně z příjmů základní podmínku, tj. příjem neobdržel z prodeje rodinného domu. Stěžovatel navíc nesplnil ani druhou podmínku, jelikož z toho, že budova byla odstraněna, vyplývá, že stěžovatel nemohl mít bydliště v objektu, který již neexistoval.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle stěžovatele je ze všech okolností případu zřejmé, že předmětné nemovitosti sloužily k uspokojování jeho bytových potřeb, přičemž jen nešťastnou shodou okolností se v okamžiku jejich prodeje na nich stavba rodinného domu nenacházela. Zároveň je ale nepochybné, že pozemky neměly podle vůle stěžovatele nikdy sloužit k účelům jiným, než být souvisejícími pozemky ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, které jsou užívány společně s objektem bydlení a které doplňují funkci bydlení. O tom, že nejednal spekulačně, svědčí dokumentace založená na stavebním úřadu, ze které vyplývá, že na dotčených pozemcích hodlal realizovat novou stavbu. Proto byl smysl citovaného ustanovení naplněn. Stěžovatel poukázal i na důvody, které ho vedly k prodeji nemovitostí, zejména na onemocnění své manželky. Podle stěžovatele krajský soud aplikoval citované ustanovení příliš formalisticky a v této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 33/97. Stěžovatel dále namítal, že správce daně pochybil, pokud příjem z prodeje nemovitosti považoval za příjem podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů, jelikož takový postup je v rozporu se smyslem dané úpravy. K tomu poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005 - 136, a ze dne 28. 2. 2008, čj. 5 Afs 68/2007 - 121. Prodejem nemovitostí podle stěžovatele vůbec nedošlo k rozmnožení jeho majetku. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovilo souhlas se závěry krajského soudu. Krajský soud nepochybil a interpretoval daný předpis jediným možným způsobem. Rozsudky Nejvyššího správního soudu, na které stěžovatel v kasační stížnosti odkázal, nelze na daný případ aplikovat, protože skutkový stav v projednávané věci je naprosto odlišný. Stěžovatel reálně navýšil svůj majetek, a tudíž bylo na místě aplikovat ust. § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Jeho argument, že reálné navýšení majetku neměl v úmyslu, odvolací finanční ředitelství nepovažovalo za adekvátní, jelikož správce daně nemůže již z principu posuzovat úmysl daňových subjektů, ale musí vycházet z reálného skutkového stavu. Odvolací finanční ředitelství proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu manželé J. a M. P. nabyli na základě kupní smlouvy za pořizovací cenu 4.500 000 Kč budovu č. p. 628 včetně pozemků p. č. 150 a p. č. 151 v k. ú. Chodov. Právní účinky vkladu do katastru nemovitostí vznikly dnem 10. 9. 2007. V roce 2008 byla budova č. p. 628 zbourána. Následně manželé P. prodali pozemky p. č. 150 a p. č. 151 za cenu 7.650 000 Kč s právními účinky vkladu do katastru nemovitostí ke dni 2. 6. 2009. Příjmy z prodeje předmětných pozemků nebyly zahrnuty v přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2009. U stěžovatele byla dne 10. 11. 2010 zahájena daňová kontrola, během níž správce daně stěžovatele vyzval, aby prokázal, že v případě příjmu z prodeje předmětných pozemků se jednalo o příjmy, které byly osvobozeny od daně z příjmů podle ust. § 4 zákona o daních z příjmů. V odpovědi na tuto výzvu vyslovil stěžovatel přesvědčení, že příjem z prodeje předmětných nemovitostí je osvobozen od daně z příjmů podle ust. § 4 odst. 1 písm. u) citovaného zákona, protože celý příjem z prodeje použil k uspokojení svých bytových potřeb, tj. ke koupi domu č. p. 1055 včetně souvisejících pozemků v k.ú. Břevnov. Správce daně zjistil, že stěžovatel na základě kupní smlouvy uzavřené v roce 2009 měl příjmy pouze z prodeje pozemků, a proto ho znovu vyzval, aby doložil, že v jeho případě byly splněny podmínky pro osvobození od daně z příjmů. Stěžovatel reagoval na výzvu sdělením, že vzhledem k nevyhovujícímu stavu budovy č. p. 628 v k. ú. Chodov se rozhodl tuto nemovitost zbourat a nahradit novým domem k

bydlení. Stěžovatel doložil ohlášení ve věci odstranění stavby, povolení odboru výstavby k demolici předmětné stavby a osvědčení odboru výstavby, že předmětná stavba byla fyzicky odstraněna. Jelikož stavební spořitelny, se kterými jednal o možnostech financování výstavby nového domu, shodně kladly podmínku splacení úvěru do jeho 70 let, tj. v průběhu přibližně pěti let, a jeho manželka vážně onemocněla, změnil stěžovatel své úmysly a místo výstavby nového domu, se rozhodl pozemky prodat a koupit si obyvatelný dům v Břevnově. Stěžovatel vyslovil přesvědčení, že úmyslem zákonodárce bylo osvobodit fyzické osoby od daně z příjmů v případě z prodeje nemovitostí, pokud budou prostředky získané z prodeje použity k uspokojení bytové potřeby těchto osob, což se podle jeho názoru stalo. Správce daně však dospěl k závěru, že se na příjmy z prodeje předmětných nemovitostí se nevztahuje osvobození od daně z příjmů podle ust. § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podle ust. § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů je od daně z příjmu fyzických osob osvobozen příjem získaný formou nabytí vlastnictví k bytu jako náhrady za uvolnění bytu, a dále náhrada (odstupné) za uvolnění bytu, vyplacená uživateli bytu za podmínky, že náhradu (odstupné) použil nebo použije na uspokojení bytové potřeby nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž náhradu (odstupné) přijal. Tento příjem je osvobozen i v případě, že částku odpovídající náhradě (odstupnému) vynaložil na obstarání bytové potřeby v době jednoho roku před jejím obdržením. Přijetí náhrady (odstupného) oznámí poplatník správci daně do konce zdaňovacího období, ve kterém k jejímu přijetí došlo. Obdobně se postupuje i u příjmů z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, pokud v souvislosti s tímto převodem bude zrušena nájemní smlouva k bytu, použije-li poplatník získané prostředky na uspokojení bytové potřeby; obdobně se postupuje také u příjmů z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let a použije-li získané prostředky na uspokojení bytové potřeby.

Podle citovaného ustanovení tak může být poplatník osvobozen od daně z příjmů fyzických osob, jedná-li se o příjem z prodeje rodinného domu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let a použije-li získané prostředky na uspokojení bytové potřeby. Nejvyšší správní soud se plně shoduje se závěry krajského soudu, že ust. § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů nelze ve stěžovatelově případě aplikovat, protože nebyly splněny zákonné podmínky. První podmínkou je, aby nemovitost, která poplatníkovi sloužila k bydlení, byla „*vyměněna*“ za nemovitost rovněž sloužící k bydlení. Druhou podmínkou, která musí být splněna, je, že poplatník měl v prodávané nemovitosti bezprostředně před prodejem bydliště. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, stěžovatel neprodával rodinný dům, nýbrž pouze pozemky, čímž nesplnil první z uvedených podmínek. S ohledem na skutečnost, že rodinný dům byl z prodávaných pozemků odstraněn, nemohl stěžovatele splnit ani druhou podmínku, tedy že měl v rodinném domě bezprostředně před prodejem bydliště.

Pokud stěžovatel poukazoval na nutnost jiného výkladu citovaného ustanovení, odkazuje Nejvyšší správní soud na rozsudek ze dne 22. 5. 2014, čj. 2 Afs 4/2014 - 84, ve kterém se zabýval výkladem ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, v němž je obdobně jako v ust. § 4 odst. 1 písm. u) citovaného zákona stanoveno, že od daně jsou osvobozeny příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem; obdobně se postupuje také u příjmů z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let a použije-li získané prostředky

na uspokojení bytové potřeby. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že osvobození od daně z příjmu při prodeji souvisejícího pozemku je osvobozením sekundárním, akcesorickým, a váže se na příjem (osvobození od daně z příjmu) z prodeje rodinného domu, s nímž tento pozemek souvisí. Podle Nejvyššího správního soudu již ze znění ust. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů plyne, že se osvobození vztahuje na příjem z prodeje rodinného domu „*včetně souvisejícího pozemku*", tedy je-li spolu s rodinným domem prodáván také související pozemek, vztahuje se toto osvobození rovněž na příjem z prodeje takového pozemku. Zásadní je právě výraz „*včetně*", jenž vypovídá o tom, že má-li být uplatněno osvobození na příjem z prodeje souvisejícího pozemku, musí být prodáván spolu s rodinným domem. Nejvyšší správní soud dospěl v citovaném rozsudku k závěru, že jiný výklad tohoto ustanovení není možný, a to též s ohledem na dovětek první věty tohoto ustanovení, jenž zní „*pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem*", protože z tohoto dovětku je patrno, že se vztahuje k rodinnému domu a nikoliv k souvisejícímu pozemku, neboť trvalý pobyt (ani bydliště) k pozemku vázat nelze.

Výše uvedený výklad respektuje podle názoru Nejvyššího správního soudu i účel právní úpravy [§ 4 odst. 1 písm. a), resp. písm. u) zákona o daních z příjmů], kterým je nezatěžovat daní z příjmů ty příjmy z prodeje rodinného domu, které budou po uplynutí časového testu použity na koupi jiného bydlení. Nezatížení daňovou povinností příjmů z prodeje rodinného domu či jiného typu bydlení (včetně pozemku s ním souvisejícího) dává daňovým subjektům možnost plynulé investice nabytého příjmu do nového bydlení bez ztráty za vynaloženou daň z příjmů. Zákonodárce však toto osvobození nevztáhl v uvedených ustanoveních na prodej samotného pozemku. Podle Nejvyššího správního soudu proto krajský soud nepochybil, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel nesplnil podmínky pro aplikaci osvobozujícího ustanovení.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stížní námitkou, v níž stěžovatel tvrdil, že příjem nabytý z prodeje nemovitosti nelze považovat za příjem podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005 - 136, a ze dne 28. 2. 2008, čj. 5 Afs 68/2007 - 121 s tím, že prodejem nemovitostí vůbec nedošlo k rozmnožení jeho majetku, jelikož nemovitosti v hodnotě 7,65 milionu Kč v podstatě pouze směnil za jiné nemovitosti v hodnotě 7,5 milionu Kč. Podle Nejvyššího správního soudu je odkaz na citované rozsudky nepřípadný, protože skutkové okolnosti jednotlivých případů se liší. Podle Nejvyššího správního soudu k reálnému zvýšení majetku stěžovatele jednoznačně došlo, jelikož spolu s manželkou nabyl v roce 2007 nemovitosti za pořizovací cenu 4.500 000 Kč, přičemž následně je v roce 2009 prodal za částku 7.650 000 Kč. Navýšení majetku je nutno zkoumat k okamžiku prodeje daných nemovitostí v Chodově, nikoliv k okamžiku nabytí jiných nemovitostí v k. ú. Břevnov. Porovnává-li stěžovatel částku, kterou získal prodejem dotčených nemovitostí, s částkou, za kterou zakoupil nemovitosti v k.ú. Břevnov, je tato skutečnost pro účely daňového řízení zcela irelevantní. Z výše uvedených důvodů nelze souhlasit se stěžovatelem ani v tom, že vyměření daně z příjmů představovalo nezákonný zásah do jeho vlastnického práva, jak tvrdil v kasační stížnosti.

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů

nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně 4. prosince 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu