



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **P. Š.**, zast. Mgr. Janem Jandou, advokátem, se sídlem Revoluční 13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2015, č. j. 45 Af 31/2013 – 40,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 4.114 Kč, k rukám právního zástupce žalobce Mgr. Jana Jandy, advokáta, se sídlem Revoluční 13, Praha 1, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Praze (dále též „krajský soud“), jímž bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2013, č. j. 17655/13/5000-14103-806032 (dále též „přezkoumávané rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Krajský soud dále rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15.342 Kč, a to do 15 dnů od právní moci rozsudku, k rukám právního zástupce žalobce. Přezkoumávaným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Rakovníku (dále též „finanční úřad“ nebo „správní orgán prvního stupně“) ze dne 30. 10. 2012, č. j. 157785/12/069910202666, v části týkající se bankovního spojení, přičemž ve zbylé části zůstal výrok rozhodnutí finančního úřadu beze změny. Finanční úřad výše uvedeným rozhodnutím doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 269.700 Kč a současně mu uložil povinnost zaplatit penále ve výši 53.940 Kč. Finanční úřad vycházel ze skutečnosti, že žalobce prodal na základě kupní smlouvy ze dne 12. 6. 2008 bytovou jednotku č. 1531/6 v katastrálním území Plzeň (dále též „předmětný byt“) za kupní cenu ve výši 3.400.000 Kč. Uvedenou částku obdržel na bankovní účet dne 20. 6. 2008. Žalobce následně na základě kupní smlouvy ze dne 25. 2. 2009 nabyl budovu č. p. 623 a pozemek parc. č. 1168 v katastrálním území Plzeň. Finanční úřad dospěl k závěru, že žalobce nesplnil

podmínky pro osvobození příjmu z převodu předmětného bytu stanovené v § 4 odst. 1 písm. a) a u) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť výše uvedenou nemovitost č. p. 623 nepoužil v zákonem stanovené lhůtě na uspokojení bytové potřeby a příjmy z prodeje bytu následně nezahrnul ke zdanění podle ustanovení § 10 odst. 1 téhož zákona ve zdaňovacím období, ve kterém zákonná lhůta uplynula.

[2] Žalobce se následně žalobou ze dne 29. 8. 2013 domáhal zrušení přezkoumávaného rozhodnutí spolu s rozhodnutím správního orgánu prvního stupně. Žalobce namítal, že splnil pro osvobození od daně z příjmu z prodeje předmětného bytu jednak podmínku podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tedy bydliště v prodávané nemovitosti nejméně dva roky před jejím prodejem a následně též podmínku podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) téhož zákona, tedy použití příjmu získaného jako náhradu za uvolnění bytu na uspokojení bytové potřeby nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž tuto náhradu přijal. Pokud jde o první podmínku, žalovaný nesprávně dovozuje její splnění od vlastnictví prodávané nemovitosti. Žalobce sice nabyt vlastnícké právo k bytu vkladem do katastru nemovitostí až dne 22. 1. 2007 (tedy méně než dva roky před jeho prodejem), nicméně tato skutečnost automaticky neznamená, že by v tomto bytě nebydlel již dříve. Zákon o daních z příjmů přitom neváže osvobození od daně na vlastnictví nemovitosti, nýbrž pouze na to, že poplatník měl v nemovitosti bydliště. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů naproti tomu nevyžaduje, aby měl poplatník v nově nabyté nemovitosti bydliště, jelikož postačí, že za získané prostředky uspokojí bytové potřeby, a to bez ohledu na to, zda své, či třetích osob. Citované ustanovení vychází dle názoru žalobce z principu „solidarity bydlení“, tzn., že z osvobozených finančních prostředků lze uspokojit nejen individuální bytové potřeby poplatníka, ale též občanů jiných, kteří na pořízení vlastní nemovitosti nemají dostatek finančních prostředků, formou užívání (nájmu).

[3] Žalobce dále vytýkal žalovanému, že příjem ve výši 3.400.000 Kč, který žalobce přijal v roce 2008, nesprávně zahrnul do zdaňovacího období roku 2009. Osvobození od daně z příjmů se totiž vždy týká toho zdaňovacího období, ve kterém byly příjmy dosaženy, nikoliv toho zdaňovacího období, ve kterém měly být použity. Následkem nedodržení podmínek pro osvobození zdanitelných příjmů za rok 2008 v roce 2009 není podání řádného daňového přiznání v roce 2009 za rok 2009 bez sankcí z prodlení, ale podání dodatečného přiznání v roce 2009 za zdaňovací období 2008 a s tím související sankce z prodlení. V případě nesplnění podmínek pro osvobození se tedy jedná o příjem roku 2008, který nesplněním podmínek podléhá zdanění ve zdaňovacím období roku 2008. Zahájením daňové kontroly za roky 2009 a 2010 proto nebyla přerušena prekluzivní lhůta pro zdaňovací období roku 2008, a námitka prekluze tak byla v souladu s ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), zcela namístě.

[4] Závěrem žalobce namítal porušení ustanovení § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, neboť rozhodnutí správního orgánu prvního stupně obsahuje jak elektronický podpis, tak otisk úředního razítka a vlastnoruční podpis úřední osoby s uvedením jejího jména. Z uvedeného ustanovení přitom vyplývá, že není možné, aby rozhodnutí obsahovalo současně náležitosti nahrazované i nahrazující.

[5] Při přezkoumání napadeného rozhodnutí se krajský soud nejdříve zabýval aplikací ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) a u) zákona o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro zdaňovací období roku 2009. K tomuto poznamenal, že relevantní pasáže obou ustanovení jsou zcela identické. Z důvodové zprávy k zákonu č. 669/2004 Sb., jímž se tyto pasáže staly součástí zákona o daních z příjmů, přitom nelze zjistit výslovný úmysl zákonodárce týkající se užití identického textu v obou ustanoveních. Krajský soud však následně podotkl, že z hlediska systematického

pokračování

výkladu je nutné na citovaná ustanovení nahlížet jako na úpravu duplicitní povahy. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) věta druhá v obecné rovině připouští, že osvobodit lze za splnění dalších podmínek též příjmy z prodeje nemovitosti, v níž měl daňový subjekt bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší než dva roky. Samostatná aplikace tohoto ustanovení je nicméně fakticky vyloučena, neboť zde není stanovena lhůta, ve které má daňový subjekt příjem z prodeje nemovitosti na uspokojení bytové potřeby použít. Krajský soud proto dovodil, že ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je nutné aplikovat ve spojení s písm. u) téhož ustanovení. Postup žalovaného tak byl dle názoru krajského soudu správný. Pokud jde o námitku žalobce, že zákon o daních z příjmů neváže osvobození od daně na vlastnictví prodávané nemovitosti, ale pouze na skutečnost, že poplatník měl v této nemovitosti bydliště, krajský soud se rovněž ztotožnil s názorem žalovaného, a sice že žalobce netvrdil a ani neprokázal, že by měl v předmětném bytě bydliště ještě předtím, než k němu nabyt vlastnické právo.

[6] Krajský soud následně konstatoval, že smyslem předmětných ustanovení není osvobození příjmů získaných z prodeje nemovitosti a dále investovaných do jakékoli nemovitosti plnící funkci bydlení, ale pouze investování těchto prostředků do nákupu takové nemovitosti, která plní funkci bydlení ve vztahu k poplatníkovi. V této souvislosti odkázal také na závěry vyslovené v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2007, č. j. 9 Ca 308/2005 – 56, publ. pod č. 1691/2008 Sb. NSS, jež výše uvedený názor krajského soudu podporují.

[7] Pokud jde o námitku porušení ustanovení § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, ani tuto nepovažoval krajský soud za důvodnou. Rozhodnutí správního orgánu prvního stupně sice v podobě, v jaké se nachází ve správním spise, nerespektuje výše uvedeným ustanovením předepsané náležitosti, když obsahuje jak údaj „elektronicky podepsáno“, tak i fyzický podpis úřední osoby, nicméně tato skutečnost představuje toliko formální pochybení, jež nemůže mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí.

[8] Krajský soud nicméně shledal důvodnou námitku týkající se zániku lhůty pro stanovení daně. Krajský soud se totiž ztotožnil s názorem žalobce, že daňová povinnost vzniká v roce, kdy poplatník nemovitost prodá (získá výnos z prodeje). Zákon totiž výslovně nestanoví žádné zvláštní pravidlo týkající se vzniku daňové povinnosti v případě nesplnění podmínky pro osvobození od daně z příjmů (prodeje nemovitosti) podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) a u) zákona o daních z příjmů. Je proto nutné vycházet z obecného pravidla, podle něhož daňová povinnost vzniká buď okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost. Daňová povinnost k dani z příjmů vzniká okamžikem získání příjmu (výnosu), který podle zákona o daních z příjmů podléhá dani. V posuzovaném případě žalobce získal předmětný příjem ještě v roce 2008. Podmínky pro osvobození od daně z příjmů sice nesplnil až v roce 2009, tato skutečnost nicméně sama o sobě nemůže bez výslovné zákonné opory vést ke vzniku nové, samostatné daňové povinnosti. Tomuto výkladu nasvědčuje zejména skutečnost, že podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů je příjem z prodeje nemovitosti osvobozen od daně za splnění dalších podmínek i v případě, že částku odpovídající náhradě vynaložil daňový subjekt na obstarání bytové potřeby i v době jednoho roku před jejím obdržením. Citované ustanovení tak určuje lhůtu pro využití získaného příjmu nejen do budoucna, ale i zpětně. V případě „zpětného“ využití získaného příjmu jediným logickým výkladem je, že daňová povinnost vzniká v roce, kdy poplatník nemovitost prodá. Bylo by proto nežádoucí, aby v zásadě ve shodných situacích byl vznik daňové povinnosti určován principiálně jinak. Vedle toho poukázal krajský soud taktéž na povinnost plynoucí z citovaného ustanovení spočívající v oznámení přijetí náhrady správci daně v tom zdaňovacím období, v němž k jejímu přijetí došlo. Pokud by nesplnění podmínky pro osvobození od daně představovalo důvod vzniku nové samostatné daňové povinnosti, ztrácela by zmíněná oznamovací povinnost smysl. Krajský soud v této souvislosti dále upozornil na výslovnou úpravu zákona o daních z příjmů, ve znění

rozhodném pro projednávanou věc (viz ustanovení § 35a odst. 6), týkající se např. pozdějšího nesplnění podmínek pro uplatnění slevy na dani, když přímo stanovil poplatníkovi povinnost podat v takovém případě dodatečné daňové přiznání. K této úpravě tak lze analogicky přihlédnout.

[9] Krajský soud se následně neztotožnil s argumentací žalovaného ve prospěch jím zvoleného výkladu, podle něhož představuje menší zásah do práv žalobce z důvodu nižšího úroku z prodlení. V této souvislosti upozornil na institut prominutí úroku z prodlení podle ustanovení § 259b daňového řádu a také na skutečnost, že nelze tolerovat extenzivní výklad lhůt k vyměření daně, který vede k omezení vlastnického práva daňového subjektu. Prodloužení lhůty ke stanovení daně představuje závažnější zásah do práv daňového subjektu než případné navýšení úroku z prodlení v důsledku nesplnění podmínek pro osvobození od daně. Daňová povinnost proto žalobci vznikla v roce 2008, nikoliv v roce 2009, jehož se týkala daňová kontrola.

[10] S ohledem na tyto závěry a rovněž s ohledem na znění ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 148 téhož zákona a ustanovením § 47 ZSDP žalovaný nesprávně posoudil otázku zániku lhůty pro stanovení daně. Krajský soud v Praze proto přezkoumávané rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Návrhu žalobce na současné zrušení rozhodnutí finančního úřadu krajský soud nevyhověl z důvodu, že v daňovém řízení je odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně prvního stupně.

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) dne 14. 4. 2015 kasační stížnost, doplněnou podáním ze dne 13. 5. 2015. Stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[12] Stěžovatel se neztotožňuje s názorem krajského soudu souvisejícím s okamžikem vzniku daňové povinnosti žalobce. K tomuto dále uvádí, že pokud § 57 odst. 2 ZSDP stanovil, že daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost, vznikla daňová povinnost žalobci v den, kdy marně uplynula lhůta k naplnění podmínky stanovené v § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů. Nelze totiž učinit závěr, že v důsledku určité skutečnosti (uplynutí lhůty ke splnění podmínky) vznikla daňová povinnost zpětně k jinému dni. Krajský soud proto nad rámec zákona požaduje po žalobci splnění povinnosti v roce, ve kterém nenastala.

[13] Stěžovatel nesouhlasí ani s výkladem krajského soudu, že by byl vznik daňové povinnosti určován jinak v situaci, kdy nebyla naplněna podmínka využití finančních prostředků před prodejem a v situaci, kdy nebyla naplněna podmínka jejich využití do roka od prodeje. Nejedná se totiž o v zásadě shodné situace, ale o jednu situaci. Nelze říci, že daňový subjekt nesplnil podmínku využití finančních prostředků před prodejem, resp. po něm, a proto příjem z prodeje podléhá dani. Pokud příjem není osvobozen ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, je to proto, že nebyla naplněna podmínka využití finančních prostředků ani před prodejem, ani po prodeji nemovitosti.

[14] Vedle toho stěžovatel polemizuje s analogickým použitím ustanovení § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů. Je-li daňovému subjektu uložena povinnost podat dodatečné daňové přiznání, tedy povinnost zpětně dodanit určitý příjem, s čímž je zpravidla spojena i povinnost zaplatit úrok z prodlení, je nezbytné, aby tato povinnost byla v zákoně přímo zakotvena. Stěžovatel odkazuje v této souvislosti na krajským soudem citované ustanovení § 35a odst. 6 zákona o daních

pokračování

z příjmů nebo např. též na ustanovení § 23 odst. 8 téhož zákona. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů naproti tomu výslovnou povinností podat v případě nesplnění podmínky dodatečné daňové příznání, tedy zvýšit si daňovou povinnost o úrok z prodlení, neobsahuje. Pokud bychom připustili výklad učiněný krajským soudem, byla by tak žalobci nad rámec zákonem stanovených povinností uložena povinnost platit úrok z prodlení, což je dle názoru stěžovatele v rozporu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

[15] Stěžovatel nepovažuje za případný odkaz krajského soudu na institut prominutí úroku z prodlení na základě ustanovení § 259b daňového řádu, neboť tento byl do daňového řádu zaveden až novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. s účinností od 1. 1. 2015, přičemž žádat o prominutí lze pouze v případě úroku vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Stěžovatel má současně za to, že výklad učiněný krajským soudem je v přímém rozporu s jeho závěrem, že prodloužení lhůty ke stanovení daně je závažným zásahem do práv daňového subjektu, a že nelze tolerovat extenzivní výklad lhůt k doměření daně, který vede k omezení vlastnického práva. Pokud žalobce obdržel úplatu za prodej bytu dne 20. 6. 2008, až do dne 31. 12. 2009 měl časový prostor k tomu, aby tyto finanční prostředky použil k uspokojení bytové potřeby. Za situace, kdy by žalobce příjem z prodeje nemovitosti řádně zdanil ve zdaňovacím období roku 2009, přičemž by následně nebyl učiněn žádný úkon směřující k přerušení běhu lhůty, lhůta pro vyměření daně z tohoto příjmu by s ohledem na ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP uplynula dne 31. 12. 2012. Pokud by však žalobce podal v roce 2010 (jelikož do 31. 12. 2009 mohl podmínku splnit) dodatečné daňové příznání za období roku 2008 a správce daně by v návaznosti na to vydal dodatečný platební výměr, došlo by tím ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP k přerušení běhu lhůty pro vyměření, která by tak začala běžet znova od 31. 12. 2010 a uplynula by 31. 12. 2013. Proto v případě podání dodatečného daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2008 uplyne lhůta k vyměření daně později, než v případě, kdy byl předmětný příjem řádně zdaněn za zdaňovací období roku 2009.

[16] Dle názoru stěžovatele je jím učiněný výklad ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů mírnější i v souladu se zásadou *in dubio mitius*, vyjádřenou v judikatuře Nejvyššího správního soudu. V případě, že by se na předmětné ustanovení nahlíželo způsobem, jakým je vyložil krajský soud, došlo by k prodloužení lhůty pro vyměření daně a současně také ke vzniku úroku z prodlení. Úrok z prodlení je nicméně koncipován jako následek porušení povinností při správě daní. Stěžovatel v této souvislosti zdůrazňuje, že žalobce v posuzovaném případě žádnou povinnost neporušil, nýbrž pouze využil, resp. chtěl využít práva, které mu zákon o daních z příjmů poskytuje. Nelze proto dospět k závěru, že tak porušil některou povinnost při správě daní, aby mu v důsledku tohoto porušení mohl být předepsán úrok z prodlení. S ohledem na uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2015, č. j. 45 Af 31/2013 – 40, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[17] Žalobce se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 2. 6. 2015, v němž se ztotožnil se závěry krajského soudu, když konstatoval, že příjem je při splnění zákonné odkládací podmínky osvobozen od daně v tom zdaňovacím období, ve kterém je dosažen. Není-li zákonná podmínka splněna, příjem osvobozen není a poplatník je povinen učinit dodatečné daňové příznání k dani z příjmů za zdaňovací období, kdy bylo tohoto příjmu dosaženo, a kterého se původně osvobození týkalo, nikoliv v tom zdaňovacím období, ve kterém nebyla podmínka pro takové osvobození splněna. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti v první řadě hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. V této souvislosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou (viz ustanovení § 103 a § 106 s. ř. s.),

za stěžovatele jedná zaměstnanec mající právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (viz ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s.) a není namístě kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost (viz ustanovení § 104 s. ř. s.).

[19] Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (viz ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), následně napadený rozsudek krajského soudu přezkoumal a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] Stěžejní otázkou, kterou bylo nutné v tomto řízení posoudit, je otázka možného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmu žalobce vzniklého z převodu předmětného bytu. V této souvislosti je vhodné nejdříve připomenout, že podle ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu „[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

[21] Délka lhůty pro stanovení daně činí podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu 3 roky. Počátek běhu této lhůty, jakož i účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty, upravoval ZSDP, v rozhodném znění, v ustanovení § 47 následujícím způsobem:

„(1) Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“

(2) Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“

[22] Z výše uvedeného vyplývá, že pro vymezení počátku plynutí lhůty pro stanovení daně je nutné vymezit okamžik vzniku daňové povinnosti žalobce. Otázka vzniku daňové povinnosti byla upravena v ustanovení § 57 odst. 2 ZSDP, jež stanovilo, že „[d]aňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle tohoto zákona nebo zvláštních předpisů.“ Je zcela zřejmé, že citované ustanovení definuje vznik daňové povinnosti toliko obecně a ve vztahu k jednotlivým daním je aplikovatelné pouze ve spojení se zvláštními předpisy, jež tyto daně regulují.

[23] Vznik daňové povinnosti k dani z příjmů je tak nutné dovodit z ustanovení zákona o daních z příjmů. V této souvislosti nutno odkázat v první řadě na ustanovení § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v rozhodném znění, dle něhož „[z]ákladem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.“ Z ustanovení § 3 odst. 1 písm. e) zákona o daních z příjmů pak plyne, že předmět daně z příjmů fyzických osob tvoří i tzv. ostatní příjmy, mezi něž řadíme kromě jiného také příjmy z převodu nemovitostí ve smyslu ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Příjem z převodu nemovitosti se přitom stane předmětem daně v den, v němž se projeví v právní a majetkové sféře poplatníka, tzn. například v den, kdy je tento příjem připsán

pokračování

na bankovní účet poplatníka (srov. k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2011, č. j. 2 Afs 21/2010 – 118; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedená v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz). Stejným okamžikem tak logicky vzniká rovněž daňová povinnost k dani z příjmů. Tento závěr je ostatně podpořen i doktrínou (viz komentář k ustanovení § 3 in Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha : Wolters Kluwer, a. s., 2011; ustanovení § 3 daňového řádu je současnou reflexí ustanovení § 57 odst. 2 ZSDP, komentářový závěr je proto dle názoru Nejvyššího správního soudu použitelný také ve vztahu k ustanovení § 57 odst. 2 ZSDP), která říká, že „*daňová povinnost k dani z příjmů vzniká okamžikem získání příjmu (výnosu), který podle zák. o daních z příjmů podléhá dani.*“

[24] V posuzovaném případě získal žalobce příjem z převodu předmětného bytu připsáním částky ve výši 3.400.000 Kč na jeho bankovní účet dne 20. 6. 2008. Stejným okamžikem vznikla také daňová povinnost žalobce. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že lhůta pro případné splnění podmínky pro osvobození od daně podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů spočívající v použití tohoto příjmu na uspokojení vlastní bytové potřeby uplynula až dne 31. 12. 2009, neboť tato okolnost nemá na vymezení skutečného okamžiku získání příjmu ze strany žalobce žádný vliv. Nelze proto přisvědčit názoru stěžovatele, že daňová povinnost žalobce vznikla v den, kdy marně uplynula lhůta pro naplnění podmínky ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů.

[25] Ze shora uvedeného vyplývá, že lhůta pro stanovení daně začala plynout dne 31. 12. 2008 a uplynula dne 31. 12. 2011 (viz ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP ve spojení s ustanovením § 148 odst. 1 daňového řádu a se závěry vyslovenými v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, publ. pod č. 211/2008 ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu; dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že dodatečný platební výměr finančního úřadu ze dne 30. 10. 2012 byl vydán až po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[26] Dovolává-li se stěžovatel aplikace zásady *in dubio mitius*, nutno poznamenat, že tato zásada se uplatní pouze v situaci, kdy existuje vícero rovnocenně přesvědčivých konkurenčních výkladů. Tento princip nelze vykládat natolik široce, že by jakoukoli interpretaci právní normy bylo možné zohlednit jakožto dvojí výklad (srov. k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2014, č. j. 9 Afs 76/2013 – 66). Nejvyšší správní soud jasně a srozumitelně vysvětlil, vycházející přitom ze základních principů zdanění příjmů, proč nelze vznik daňové povinnosti vázat na uplynutí lhůty pro případné splnění podmínek pro osvobození od daně, nýbrž pouze na okamžik získání předmětného příjmu. Jelikož výklad zastávaný stěžovatelem by byl naopak se základními principy zdanění příjmů v rozporu, nelze jej dle názoru zdejšího soudu považovat za výklad rovnocenný. Zásada *in dubio mitius* se proto v posuzovaném případě nepoužije. Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že stěžovatelův výklad v tomto konkrétním případě ani nemůže být k daňovému subjektu – žalobci mírnější, neboť by znamenal, že k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně do dne vydání rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nedošlo.

[27] Pro srovnání lze navíc odkázat na již neúčinný zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 2008 (dále jen „zákon o dani z převodu“), jehož ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) vymezovalo některé podmínky pro osvobození od daně darovací a daně z převodu nemovitostí, když stanovilo, že od daně jsou osvobozeny „*vklady vložené podle zvláštního zákona do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev (dále jen "vklad"). Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka obchodní společnosti nebo člena v družstvu (dále jen "společník"), s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost není společníku vrácena. Osvobození zůstává zachováno, dojde-li ke změně obchodní společnosti na veřejné neziskové ústavní zdravotnické zařízení. Osvobození zůstává rovněž zachováno,*

zanikne-li účast společníka za trvání konkursu, podle soudem schváleného reorganizačního plánu nebo podle soudem schváleného oddlužení. Po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně. Zánik účasti ve společnosti nebo členství v družstvu do pěti let od vložení nemovitosti jako vkladu je společník povinen oznámit do 30 dnů ode dne zániku účasti nebo členství místně příslušnému správci daně; součástí tohoto oznámení je i sdělení o způsobu vypořádání.“

[28] Nejvyšší správní soud se výkladem výše citovaného ustanovení zabýval ve svém rozsudku ze dne 15. 10. 2008, č. j. 5 Afs 62/2008 – 52, v němž posuzoval osvobození vkladu nemovitostí, dříve ve vlastnictví společníka, do základního kapitálu obchodní společnosti, který byl realizován s právními účinky ke dni 20. 9. 1994. Zdejší soud vyslovil, že „[c]itované ustanovení upravuje podmíněně osvobození od daně. Daňový subjekt, splní-li podmínky zde uvedené, tj. trvá-li jeho účast ve společnosti po dobu 5 let, nemusí daň z převodu nemovitosti platit. Stanoví-li zákon podmínku 5 let účasti ve společnosti, musí být rovněž dána i reálná možnost daňovému subjektu této lhůty beze zbytku využít, na druhou stranu však musí být dána současně i reálná možnost správci daně, v případě nesplnění zákonné podmínky, daň vyměřit. Nelze a ani není možné proto aplikovat bez dalšího ust. § 22 cit. zákona. Správci daně musí být zachována taková lhůta pro vyměření daně, aby tak mohl i reálně učinit; to by však, mělo-li by být postupováno bez dalšího dle § 22 cit. zákona, nebylo objektivně možné.

[29] *Stanoví-li ustanovení zákona výslovně, že „po dobu těchto pěti let neběží lhůty pro vyměření daně“, nelze uvedené ustanovení vykládat tak, jak činí stěžovatel a poté i krajský soud, který počátek lhůty pro vyměření daně odvozuje od okamžiku zániku účasti na společnosti, čímž stavění lhůty pěti let modifikuje zcela nepřipustným způsobem a ze zákonem stanovené lhůty 5 let, která neběží (a to ani správci daně ani daňovému subjektu) činí lhůtu kratší, přitom případ od případu jinou. V předmětném ustanovení je stanoveno tzv. stavění, nikoli přerušení promlčecí lhůty. Stavění lhůty znamená, že pro určitou překážku, která je v zákoně výslovně uvedena, promlčecí lhůta neběží, po odpadnutí překážky běh promlčecí lhůty pokračuje. Hodlal-li by zákonodárce stavění lhůty vázat na okamžik, kdy daňový subjekt přestane plnit podmínky osvobození (zánik účasti ve společnosti), nepoužil by formulace „po dobu těchto pěti let (tzn. celé lhůty pěti let), ale musel by užít formulace jiné (např. „po dobu účasti ve společnosti“). [...]*

[30] *Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud nemohl dospět k jinému závěru, než k tomu, že právo správce daně v projednávané věci nemohlo být prekludováno ani v roce 1997 ani v roce 1999, tzn. v době, kdy lhůty pro vyměření daně se staví, a tedy neběží. V projednávané věci počátek lhůty pro vyměření daně je nutno ve smyslu ust. § 22 zákona o dani z převodu [ustanovení § 22 zákona o dani z převodu obsahuje obdobné pravidlo jako ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP] odvodit od konce roku, v němž byl stěžovatel povinen podat daňové přiznání, tj. 31. 12. 1994, nicméně podle dle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o dani z převodu lhůta neběží po dobu pěti let od vkladu., tzn. od 20. 9. 1994 do 20. 9. 1999. Za dies a quo, od kterého je nutno odvodit běh tříleté lhůty pro vyměření (§ 22 cit. zákona) je nutno považovat 20. 9. 1994 (tj. den právních účinků vkladu); její konec potom připadl na 20. 9. 2002 (den, kterým došlo k ukončení stavění lhůty). Vyřadil-li správce daně platební výměr dne 11. 6. 2001, resp. žalovaný o něm pravomocně rozhodl dne 20. 5. 2002, nelze přisvědčit stěžovateli v tom, že se jedná o rozhodnutí nezákonné z důvodu prekluze práva.*

[31] Klíčovým je dle názoru Nejvyššího správního soudu závěr, že i vzdor případnému osvobození od daně, jež je závislé na dodatečném splnění určitých podmínek, je nutné odvodit lhůtu pro vyměření daně od konce roku, v němž byl poplatník povinen podat daňové přiznání, resp., v němž mu vznikla daňová povinnost. Zdejší soud přitom nevidí důvod, proč by uvedený závěr neměl být *mutatis mutandis* aplikovatelný i v posuzovaném případě. Zásadním rozdílem mezi výše uvedeným a posuzovaným případem nicméně je, že ustanovení § 22 zákona o dani z převodu výslovně stanovilo, že lhůta pro vyměření daně neběží po dobu pěti let od vložení vkladu nemovitostí do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev. Je nutné zdůraznit, že takovéto explicitní stavění lhůty pro stanovení daně ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů neobsahuje.

pokračování

[32] Nejvyšší správní soud sice připouští, že tímto výkladem ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů v podstatě dochází v podmínkách současně účinného daňového řádu ke zkrácení lhůty pro vyměření daně, a to o dobu, v níž může daňový subjekt naplnit podmínky pro osvobození od daně, tzn. dobu jednoho roku následujícího po roce, v němž příjem z prodeje nemovitosti přijal, nutno nicméně konstatovat, že toto zkrácení nečiní vyměření daně objektivně zcela nemožným. Možnost správce daně vyměřit daň tak zůstává zachována.

[33] Ze všech shora popsaných důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost nedůvodnou a v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. ji zamítl. S ohledem na skutečnost, že v posuzovaném případě došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, nepovažuje Nejvyšší správní soud za potřebné, aby se v tomto řízení podrobně zabýval dalšími kasačními námitkami stěžovatele. Zdejší soud tak jen ve stručnosti dodává, že poplatník, který získá určitý příjem, je povinen jej zdanit. To samé platí také o příjmech plynoucích z prodeje nemovitostí. Pokud daňový subjekt v době, kdy mu vznikla daňová povinnost, zamýšlí koupit nemovitost za účelem uspokojení své bytové potřeby, nicméně následně tak neučiní, je to pouze jeho rozhodnutí. Nedá se proto říci, že by nic neporušil, čehož důsledkem je i nutnost nést riziko spojené se vznikem povinnosti hradit úrok z prodlení.

[34] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. tak, že procesně zcela úspěšnému žalobci přiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Tyto náklady jsou tvořeny náklady na právní zastoupení žalobce ve výši 3.100 Kč za jeden úkon právní služby podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 2. 6. 2015, a režijním paušálem ve výši 300 Kč na jeden úkon právní služby podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Protože advokát doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady o částku odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 714 Kč. Nejvyšší správní soud nepřiznal žalobci náhradu nákladů za další požadovaný úkon právní služby – převzetí a příprava zastoupení, neboť žalobce byl zastoupen tímž advokátem i v řízení před krajským soudem. Právní zástupce žalobce tak byl s posuzovaným případem dostatečně obeznámen již před začátkem řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 8. července 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu