



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Jany Brothánkové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **I. L.**, zast. JUDr. Dagmar Csonkovou, advokátkou, se sídlem Československé armády 2168, Louny, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, ze dne 22. dubna 2015, č. j. 15 Af 419/2012 - 43,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žalobkyni **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále „krajský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 9. 10. 2012, č. j. 11105/12-1100-505275, jímž byl změněn platební výměr Finančního úřadu v Lounech ze dne 14. 3. 2012, č. j. 22700/12/201922500384; tímto platebním výměrem správce daně vyměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 66 390 Kč.

Zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, byla zrušena všechna finanční ředitelství a jejich působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství v Brně. Podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s § 5, § 7 písm. a) a § 20 odst. 2 zákona o Finanční správě České republiky je nadále vedeno řízení s Odvolacím finančním ředitelstvím v Brně jako s žalovaným.

I. Vymezení věci

Žalobkyně prodala spoluvlastnický podíl na domě č. p. 900, v ulici B. v Lounech, ležícím na pozemku parc. č. 1151, včetně spoluvlastnického podílu na tomto pozemku, obojí v katastrálním území Louny; právními účinky vkladu nastaly ke dni 12. 2. 2008. Žalobkyně užívala v tomto domě byt č. 6 od roku 2003 jako nájemce, později odkoupila podíl na domě a byt č. 6 užívala na základě dohody podílových spoluvlastníků.

Spornou otázkou ve věci je, zda příjem z prodeje spoluvlastnického podílu na domě č. p. 900, v němž žalobkyně užívala byt č. 6 od roku 2003 do okamžiku prodeje v roce 2008, lze osvobodit od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. a) věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2008 (dále „zákon o daních z příjmů“).

Podle názoru žalobkyně měl být příjem z prodeje bytu, resp. spoluvlastnického podílu, osvobozen od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť pojem byt není v zákoně o daních z příjmů definován a je nutné jej vyložit s odkazem na aktuální judikaturu (rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 26 Cdo 3824/2008) jako soubor místností, který je určen k trvalému bydlení, nikoli pouze jako byt vedený jako jednotka v katastru nemovitostí. Daňový subjekt nemůže být podle žalobkyně trestán za to, že zákonodárce nedefinoval přesně pojem užívaný v daném zákoně. Žalobkyně prodala stejný soubor místností, které předtím koupila od města, a protože splnila lhůtu uvedenou v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, splnila časovou podmínku užívání bytu, neboť měla v bytě č. 6 v předmětné nemovitosti (bytovém domě) bydliště více než dva roky před prodejem, příjem z prodeje bytu je tudíž dle jejího přesvědčení od daně z příjmů osvobozen.

Stěžovatel naopak dospěl k závěru, že podmínky osvobození dle citovaného ustanovení splněny nejsou, neboť se nejedná o prodej bytové jednotky zapsané v katastru nemovitostí. Proti rozhodnutí stěžovatele podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu, který napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem z důvodu nezákonnosti zrušil.

Krajský soud žalobkyni přisvědčil v tom, že § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů užívá pojem byt, aniž by jej jakkoliv definoval; definici tohoto pojmu neobsahuje ani žádné jiné ustanovení téhož zákona; přitom některá ustanovení zákona o daních z příjmů v souvislosti s pojmem byt uvádějí odkaz na zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (dále „zákon o vlastnictví k bytům“). Tento zákon v § 2 kromě pojmu byt definuje i pojem jednotka jakožto „*byt nebo nebytový prostor nebo rozestavěný byt nebo rozestavěný nebytový prostor jako vymezená část domu podle tohoto zákona*“. Krajský soud konstatoval, že § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů však odkaz na zákon o vlastnictví bytů neobsahuje, a proto pojem byt v tomto ustanovení uvedený podle názoru soudu nelze automaticky zaměňovat za pojem jednotka (bytová jednotka), byť se nepochybně jedná o jeden z možných výkladů daného ustanovení. Krajský soud rovněž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2008, č. j. 7 Afs 85/2008 - 77, podle kterého v situaci, kdy zákon (v dané věci zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí) nedefinuje pojem byt, je nezbytné vyjít z definice obsažené v zákoně o vlastnictví bytů, podle níž bytem je místnost nebo soubor místností, které jsou podle stavebního úřadu určeny k bydlení. S ohledem na tyto skutečnosti krajský soud připustil interpretaci § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů i tak, že pod slovním spojením „prodej bytu“ může být rozuměn nejen prodej bytové jednotky zapsané v katastru nemovitostí, jak dovodil správce daně, nýbrž také prodej spoluvlastnického podílu

pokračování

na domě, ve kterém nebyly vymezeny jednotky podle zákona o vlastnictví bytů, pokud je s tímto spoluvlastnickým podílem spojeno právo výlučně užívat právě jeden konkrétně určený byt. Dle krajského soudu v dané věci nastala konkurence dvou možných výkladů, z nichž musí být upřednostněn ten, který je pro žalobkyni výhodnější. Striktní trvání na názoru, že osvobození příjmů z prodeje bytů od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se vztahuje pouze na příjmy z prodeje jednotek zapsaných v katastru nemovitostí, dle soudu znamená diskriminaci jedné formy vlastnictví a vnučování formy jiné, včetně tlaku na změny vlastnických vztahů k nemovitostem pouze z daňových důvodů, ačkoliv skutečný předmět právních vztahů zůstává stejný – byt č. 6 v domě č. p. 900. Všem těmto negativním vlivům lze předejít dle krajského soudu shora předestřeným výkladem, který odpovídá principu *in dubio mitius* a koresponduje rovněž s požadavkem § 8 odst. 3 daňového řádu, podle něhož správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu. Krajský soud ve své argumentaci rovněž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 20/2012 - 77, ze dne 15. 4. 2011, v němž se soud zabýval rovněž otázkou vymezení bytu, splněním časového testu pro osvobození příjmů z prodeje bytu. Nad rámec odůvodnění soud dodal, že v současnosti jsou již v domě č. p. 900 vymezeny jednotky, přičemž jednotku č. 900/6 vlastní právní nástupce kupujícího, kterému žalobkyně byt prodala.

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; má za to, že rozsudek krajského soudu spočívá na nesprávném posouzení právní otázky a je nezákonný. Poukazuje na to, že zrušené správní rozhodnutí se k námitkám žalobkyně velmi obsáhle zabývá analýzou § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a vysvětluje důvody, které vedly k závěru, že spoluvlastnický podíl, byt je s jeho vlastnictvím spojeno právo užívat byt, nelze pro účely osvobození od daně z příjmů pokládat za shodný s pojmem byt. Krajský soud naopak používá jiný výklad pojmu byt s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 20/2012 - 77, ze dne 15. 4. 2011; tento však stěžovatel nepokládá za případný, neboť uvedený rozsudek řeší prodej družstevního bytu a posouzení lhůty pro osvobození příjmů dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. V uvedeném rozsudku se uvádí, že časový test rozhodný pro osvobození od daně obsažený v § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů se vztahuje též na případy, kdy doba mezi nabytím a prodejem bytu přesahující 5 let v sobě zahrnuje i dobu, po kterou prodejce nebyl vlastníkem tohoto bytu, nýbrž byl jeho nájemcem na základě smlouvy o užívání družstevního bytu; podstatné v dané věci tudíž bylo vysvětlení pojmu „nabytí“, kdy soud pod pojem nabytí do vlastnictví podřadil též nabytí členských práv k družstevnímu bytu.

V nyní projednávané věci se však dle stěžovatele jedná o odlišnou situaci. Žalobkyně byt užívala na základě nájemní smlouvy uzavřené s městem, v době od 14. 8. 2006 do 6. 2. 2008 byla podílovým spoluvlastníkem bytového domu, spoluvlastnický podíl činil 389/4072. Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, ve znění pro zdaňovací období roku 2008, je za splnění podmínek zde uvedených osvobozen od daně prodej rodinného domu nebo bytu, pokud v něm měl prodávající bydliště nejméně po dobu dvou let před prodejem. To, že zákon v § 4 nestanoví vlastní definici rodinného domu nebo bytu neznamená, že tato definice neexistuje. Pokud definici bytu obsahoval zákon o vlastnictví bytů, nebyl žádný důvod, aby se zákon o daních z příjmů od této odchyloval. Tomu nasvědčuje i názor krajského soudu uvedený v rozsudku s odkazem na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 85/2008 - 77, ze dne 26. 9. 2008. Stěžovatel konstatuje, že záměrem zákonodárce bylo zvýhodnit případy prodeje rodinných domů a bytů, tedy bytů jako vydefinovaných jednotek podle zákona o vlastnictví bytů, jako byt takto

zapsaný v katastru nemovitostí, tj. na základě prohlášení vlastníka nemovitosti a který je předmětem samostatného vlastnického práva. Bytem nelze rozumět vlastnický podíl na nemovitosti nerozdělené na byty jako objekty samostatného vlastnického práva. Stěžovatel je názoru, že pokud se v projednávaném případě jedná o bytový dům jako jeden celek, kde nedošlo k rozdělení na jednotky podle zákona o vlastnictví bytů, jedná se o jeden objekt, který má více vlastníků. Případný prodej spoluvlastnických podílů by eventuálně mohl být osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Je zřejmé, že zákonodárce pamatoval i na tuto možnost, tj. příjmy z prodeje nemovitostí neuvedených pod písm. a), ale podmínky pro osvobození od daně stanovil odlišně.

Stěžovatel pokládá právní názor krajského soudu o tom, že prodej spoluvlastnického podílu na domě, se kterým je spjato výhradní právo užívat konkrétní byt v tomto domě lze podřadit pod § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, za nepřiměřeně extenzivní a vedoucí k nesprávnému posouzení právní otázky. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů a v rozsahu uplatněném stěžovatelem, přitom neshledal vady, k nimž by byl povinen přihlédnout ex offio (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud zcela souhlasí se stěžovatelem v tom, že zrušené rozhodnutí správního se detailně ve svém odůvodnění rozsáhlé a podrobné zabývá řadou otázek stran vymezení bytu z pohledu práva občanského a stavebního, nicméně je třeba konstatovat, že rozsudek krajského soudu napadenému správnímu rozhodnutí nevytýká nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, ale krajský soud dospívá k odlišnému posouzení právní otázky, zda lze příjem z prodeje spoluvlastnického podílu na bytovém domě podřadit pod § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, než jak učinily správní orgány. Samotná skutečnost, že stěžovatel má jiný právní názor stran interpretace citovaného ustanovení než krajský soud, ještě neznamená, že napadený rozsudek krajského soudu je z tohoto důvodu nezákonný. Námitka stěžovatele v tomto směru je irelevantní.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje stěžovateli ani v tvrzené nepřítomnosti odkazu krajského soudu ve své argumentaci na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 20/2012 - 77. Jakkoli ve věci nyní projednávané není sporné posouzení časového testu v souvislosti s naplněním podmínky vlastnictví k prodávané nemovitosti [§ 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů], ale spornou je otázka skutkově odlišná, a to, zda prodej spoluvlastnického podílu na bytovém domě lze podřadit pod § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, úvahy a východiska stran interpretace zákonných ustanovení předestřené v citovaném rozsudku, jsou aplikovatelné i v nyní projednávané věci. V odkazovaném rozsudku se soud zabýval podmínkou splnění časového testu, přitom pod pojem „nabytí bytu“ do vlastnictví podřadil při použití základních interpretačních metod též „nabytí členských práv k družstevnímu bytu“. V nyní projednávané věci není sporné splnění podmínky časového testu, sporný je zde „předmět“ prodeje (byt, resp. spoluvlastnický podíl, s nímž je spojeno právo výlučně užívat právě jeden konkrétně určený byt). Nejvyšší správní soud konstatuje, že není důvodu, aby nyní při posuzování této podmínky rozhodně pro osvobození příjmů od daně – tedy vymezení

pokračování

„předmětu“ prodeje, v důsledku něhož plynuly žalobkyni příjmy, nebylo užito stejných interpretačních metod a výkladu práva s ohledem na jeho smysl a účel právní úpravy, jako v případě výše uvedeném.

K námitce stěžovatele stran nepřipadnosti odkazu na citovaný judikát je třeba rovněž konstatovat, že krajský soud odůvodnění svého rozhodnutí nevyčerpal pouze odkazem na uvedený rozsudek, ale vycházel rovněž i z dalších úvah, které v odůvodnění svého rozsudku vyjádřil, a dále z judikatury správních i civilních soudů.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že dospěl ve věci ke shodnému závěru, jak učinil krajský soud, tedy, že prodej spoluvlastnického podílu spojený s právem užívat konkrétní byt v bytovém domě, lze podřadit pod § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů; při splnění podmínek časového testu zde uvedených je příjem osvobozen od daně.

Ze spisového materiálu Nejvyšší správní soud zjistil pro posouzení věci následující rozhodné skutečnosti:

Ze sdělení Městského úřadu v Lounech ze dne 18. 11. 2003, zn. MH/3797/2002/K, založeného ve správním spisu, vyplývá, že na žalobkyni přešlo nájemní právo k bytu č. 6 v domě č. p. 900 v roce 2003. Kupní smlouvou ze dne 14. 8. 2006 odkoupili jednotliví nájemníci od města Louny celý dům č. p. 900 do podílového spoluvlastnictví; žalobkyně tak nabyła do společného jmění se svým manželem spoluvlastnický podíl o velikosti 389/4072 na bytovém domě. Současně byla dne 14. 8. 2006 mezi spoluvlastníky uzavřena smlouva o společném užívání domu a pozemku, podle které byla žalobkyně se svým manželem oprávněna užívat byt č. 6 a dále společně s dalšími spoluvlastníky společné prostory domu a přilehlý pozemek. Takto specifikovaný spoluvlastnický podíl žalobkyně se svým manželem kupní smlouvou ze dne 6. 2. 2008 prodala panu M. D.; v kupní smlouvě je výslovně uvedeno, že s převádným spoluvlastnickým podílem je spojeno výhradní právo užívat byt č. 6 nacházející se ve zvýšeném přízemí domu č. p. 900. Žalobkyně v bytě bydlela více než 2 roky (od r. 2003), což správní orgány nikterak nezpochybovaly. Lze tak konstatovat, že vlastní prodej spoluvlastnického podílu na domě č. p. 900 nebyl veden spekulativními úmysly žalobkyně.

Podle § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů v relevantním znění jsou od daně osvobozeny:

a) 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 2 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. Pro osvobození příjmů plynoucích manželům z jejich společného jmění postačí, aby podmínky pro jeho osvobození splnil jen jeden z manželů, pokud majetek, kterého se osvobození týká, není nebo nebyl zařazen do obchodního majetku jednoho z manželů. Osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje tohoto bytu nebo domu, pokud je nebo byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a to do 2 let od jeho vyřazení z obchodního majetku. Osvobození se dále nevztahuje na příjmy, které plynou poplatníkovi z budoucího prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu na tomto majetku, včetně souvisejícího pozemku, uskutečněného v době do 2 let od nabytí, a z budoucího prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu na tomto majetku, včetně souvisejících pozemků, uskutečněného v době do 2 let od jeho vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 2 letech od nabytí nebo po 2 letech od vyřazení z obchodního majetku.

Nejvyšší správní soud respektuje koncepci zákona o daních z příjmů založenou na principu zdanění všech příjmů, které poplatník nabyt v příslušném kalendářním roce, s výjimkou taxativně uvedených případů (příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy osvobozené od daně). V nyní projednávané věci jde proto o posouzení, zda výše popsáný případ žalobkyně je podřaditelný pod některou z těchto taxativních zákonných výjimek ze zdanění. Není pochyb o tom, že uvedený příjem je předmětem daně, zůstává tak posoudit, zda se (ne)jedná o příjem od daně osvobozený.

Zásadní pro posouzení věci je vymezení předmětu prodeje, z něhož žalobkyně dosáhla příjmy, jejichž osvobození se domáhá. V projednávané věci se nejedná o příjmy z prodeje rodinného domu, či spoluvlastnického podílu na něm, ale o příjem z prodeje „bytu“ ve formě spoluvlastnického podílu na bytovém domě. Je pravdou, že předmětný převod spoluvlastnického podílu (v bytovém domě) není výslovně v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů uveden; nicméně je zřejmé, že předmětem prodeje v takovém případě je fakticky byt, tj. určitý konkrétně vymezený soubor místností, které slouží a sloužily dle kolaudačního rozhodnutí k bydlení a rovněž tak jsou a byly i užívány. Podle § 2 zákona o vlastnictví bytů je bytem místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení; byl-li bytový dům jako takový rozhodnutím stavebního úřadu určen k bydlení, je zcela logické, že k bydlení jsou určeny i jednotlivé bytové jednotky, tedy i byty. Je tak otázkou, zda zde existuje důvod pro odlišné posouzení situace, kdy je (při současném splnění časového testu) prodáván byt jakožto jednotka zapsaná v katastru nemovitostí, anebo je prodáván spoluvlastnický podíl na bytovém domě, s nímž je spojeno právo výlučně užívat právě jeden konkrétně určený byt.

Krajský soud se zcela správně zabýval při posouzení právní otázky, zda lze takový převod považovat pro účely daňové jako prodej bytu, vymezením bytu ve smyslu zákona o vlastnictví bytů (*zrušen k 1. 1. 2014 zákonem opatřením senátu č. 334/2013 Sb.*) a ostatními souvisejícími právními předpisy a v těchto souvislostech hodnotil i (i) relevantnost zápisu do katastru nemovitostí. Dospěl-li krajský soud interpretací daného ustanovení k závěru, že pod slovním spojením „prodej bytu“ může být rozuměn nejen prodej bytové jednotky zapsané v katastru nemovitostí, nýbrž také prodej spoluvlastnického podílu na domě, ve kterém nebyly vymezeny jednotky podle zákona o vlastnictví bytů, pokud je s tímto spoluvlastnickým podílem spojeno právo výlučně užívat právě jeden konkrétně určený byt, je třeba jeho závěru zcela přisvědčit.

Z judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu dlouhodobě plyne preference výkladu práva s ohledem na jeho smysl a účel a naopak výklad ryze gramatický či textualistický je upozaďován. Rovněž v teorii práva se prosadilo přesvědčení o tom, že doslovné znění zákonného ustanovení ještě nemusí přesně odpovídat způsobu, jakým má být vykládáno. Při výkladu a použití práva je totiž nutno brát v potaz rovněž samotnou funkci práva ve společnosti. Společnost legitimně očekává, že právo bude spravedlivé, efektivní a nastolující stav jistoty. Nepatřičné je naopak právo vykládat izolovaně, mimo celkový kontext řešených problémů a formalisticky. V nyní projednávané věci je jisté možné § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů s ohledem na jeho gramatické znění aplikovat tak, jak učinil stěžovatel. Nejvyšší správní soud má však za to, že stejně tak odpovídá znění citovaného ustanovení i výklad konkurenční, který provedl krajský soud a který považuje Nejvyšší správní soud za správný.

Pokud stěžovatel tvrdí, že záměrem zákonodárce bylo zvýhodnit případy prodeje rodinných domů a bytů, tedy bytů jako vydefinovaných jednotek podle zákona o vlastnictví bytů, jako byt takto zapsaný v katastru nemovitostí, tj. na základě prohlášení vlastníka nemovitosti, nemá takové ztvrzení oporu ani v samotném textu zákona. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů osvobození vztahuje bez dalšího na prodej zde určených nemovitostí,

pokračování

aniž by však byl vyžadován výslovně, jak tvrdí stěžovatel, zápis bytu (nikoli spoluvlastnického podílu) v katastru nemovitostí. Stěžovatel má zcela jistě pravdu, konstatuje-li, že v právním slova smyslu bytem nelze rozumět spoluvlastnický podíl na nemovitosti nerozdělené na byty jako objekty samostatného vlastnického práva, a že pokud se v projednávaném případě jedná o bytový dům jako jeden celek, kde nedošlo k rozdělení na jednotky podle zákona o vlastnictví bytů, jedná se o jeden objekt, který má více vlastníků. Zcela však pomíjí faktický skutkový stav věci a při interpretaci daného ustanovení upřednostňuje, resp. užívá výlučně gramatický výklad a zcela pomíjí ostatní interpretační metody. Nebyl zkoumán především smysl zákona spočívající v tom, že od daně z příjmů mají být osvobozeny prodeje nemovitostí, které jsou zjevně určené k bydlení (rodinné domy, byty), v nich měl uživatel bydliště více než 2 roky. Bytový dům (a byty v něm) takovou nemovitostí bezesporu je. Zákonodárce tak sledoval a priori záměr osvobození úplatných převodů bytů, a to aniž by je dále rozlišoval, pokud je splněn časový test – bydliště 2 roky; tím nepochybně sledoval zamezit spekulativním obchodům s byty. Byť tedy výslovně v zákoně nepamatoval na prodej spoluvlastnického podílu na bytovém domě, tj. na situaci, která v daném případě nastala, není rozumného důvodu, proč by zákonodárce zamýšlel činit daňové rozdíly mezi právním důvodem, který daňovému subjektu svědčí stran obsahu užívacího práva k bytu, a to tím spíše, je-li osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů vázáno na podmínku časového testu spojenou nikoli s formou užívání či vlastnictví, ale časový test spojuje s délkou doby, po kterou zde měl jeho uživatel bydliště.

Pouhý právní důvod užívání (forma vlastnictví bytu jako spoluvlastnického podílu na nemovitosti se současnou dohodou spoluvlastníků o užívání konkrétního bytu) nemůže být překážkou pro přiznání osvobození, neboť se de facto jedná o dispoziční oprávnění odpovídající vlastnictví bytu, který nemůže k bydlení využívat nikdo jiný. Skutečný předmět právních vztahů zůstává stejný (v projednávané věci byt č. 6 v domě č. p. 900). Opačný výklad zákona by byl proti vlastnímu záměru zákonodárce a vedl by k nepřipustné diskriminaci jedné formy vlastnictví a vnučení formy jiné (srov. nálezn Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 686/05). V případě těžce nemovitosti (bytového domu) by např. při shodném naplnění časové podmínky - bydliště více než 2 roky – osvobození bylo přiznáno pouze v případech prodeje bytů, které jsou vyčleněny jako samostatné jednotky, naopak převody spoluvlastnických podílů, s nimiž je spojeno právo výlučně užívat právě jeden konkrétně určený byt, by podléhaly dani.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v závěru, že prodej spoluvlastnického podílu na domě, se kterým je spjato výhradní právo užívat určitý konkrétní byt v tomto domě, představuje prodej bytu v širším slova smyslu, a stěžovatelce tak při respektování pravidla *in dubio mitius* svědčí osvobození od daně z příjmů.

Podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (v rozhodném znění) bylo možno vyložit i tak, že pod pojmem „byt“ může být rozuměna nejen samostatně vyčleněná bytová jednotka zapsaná v katastru nemovitostí, jak dovodil stěžovatel, nýbrž lze pod něj podřadit též spoluvlastnický podíl, se kterým je spjato výhradní právo užívat určitý konkrétní byt nacházející se v bytovém domě. Nejvyšší správní soud námitku stěžovatele stran nepřipustně extenzivní interpretace zákona nesdílí, naopak je přesvědčen o nepřijatelnosti výkladu citovaného ustanovení zákona založeného na jeho zcela izolovaném vnímání. Nelze ani odhlížet od skutečnosti, že jednání žalobkyně nebylo vedeno spekulativními úmysly. Žalobkyně sama ostatně setrvala a logicky uváděla (a toto tvrzení správní orgány nevyvrátily), z jakých důvodů, na vůli žalobkyně nezávislých, nedošlo v rozhodné době k samostatnému vyčlenění bytových jednotek. Nad rámec uvedeného soud dodává, že vzhledem k tomu, že tentýž stejný byt, který žalobkyně prodala je nyní již v režimu vyčleněné jednotky, jeho nový majitel by (při splnění časového testu) v případě prodeje osvobození ve smyslu § 4 odst. 1

písm. a) zákona o daních z příjmů bezesporu požíval. Setrvat na závěru, že příjem z prodeje téhož bytu, který mu dříve prodala žalobkyně, má mít odlišný daňový režim (z důvodu, že se vlastně o byt nejednalo), postrádá jakékoli rozumné odůvodnění.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k uvedenému výše konstatuje, že dospěl ke shodnému závěru, který učinil krajský soud v tom, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v rozporu se zákonem, neboť stěžovatelka splnila podmínky pro přiznání osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů; kasační stížnost neshledal důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně v řízení o kasační stížnosti žádný úkon neučinila, resp. soud ze spisu žádné vynaložené náklady nezjistil, proto jí náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 1. prosince 2015

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu