



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mráčky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **P. K.**, zast. JUDr. Zdeňkem Drtinou, Ph.D., advokátem se sídlem nám. Přemysla Otakara II. 395/30a, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2018, čj. 49096/18/5200-10424-709923, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 10. 2019, čj. 50 Af 34/2018-37

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **4 114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jeho zástupce JUDr. Zdeňka Drtiny, Ph.D., advokáta.

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I. Vymezení věci**

[1] Jádrem sporu v nynější kauze je otázka, zda je osvobozena od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, hodnota stavby, kterou od roku 2001 vlastnil žalobce jako samostatnou nemovitost, avšak v roce 2015 se v souladu s § 506 ve spojení s § 3058 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, stala součástí pozemku. V době úplatného převodu pozemku se stavbou v roce 2016 nesplňoval pozemek pětiletý časový test pro osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[2] Žalobce od roku 2001 vlastnil rekreační chatu v katastrálním území B. u V. Chata se nacházela na cizím pozemku, který byl ve vlastnictví České republiky – Státního pozemkového fondu. Žalobce pozemek spolu s dalšími přílehlými pozemky koupil na základě kupní smlouvy ze

dne 18. 3. 2015. Pozemky včetně stavby rekreační chaty žalobce dále prodal kupní smlouvou ze dne 25. 11. 2016. V daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016 žalobce mezi ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů zahrnul příjmy odpovídající kupní ceně pozemků, příjem z prodeje rekreační chaty nikoliv. Podle žalobce se na příjem z prodeje rekreační chaty vztahovalo osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, jelikož doba mezi nabytím vlastnictví k této stavbě a jejím prodejem přesáhla pět let.

[3] Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českém Krumlově (správce daně), pojal pochybnosti ohledně stanovení dílčího základu daně dle § 10 zákona o daních z příjmů. Dle názoru správce daně koupí pozemku, na němž chata stála, přestala být stavba samostatnou věcí a v souladu s přechodným ustanovením § 3058 odst. 1 občanského zákoníku se stala součástí pozemku. Žalobce pozemek, jehož součástí je stavba rekreační chaty, nabyt do vlastnictví teprve v roce 2015, v roce 2016 jej spolu s dalšími pozemky prodal. Pro účely pětiletého časového testu dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je rozhodný den nabytí pozemku, nikoliv stavby. Pětiletý časový test pro osvobození od daně tedy nebyl splněn.

[4] Podle správce daně měl proto žalobce mezi ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů zahrnout také příjem z prodeje rekreační chaty. Správce daně tedy při stanovení dílčího základu daně vyčíslil příjmy v celkové výši 1 260 000 Kč odpovídající kupní ceně pozemků *včetně* hodnoty rekreační chaty v kupní smlouvě ze dne 25. 11. 2016. Od příjmů následně odečetl výdaje v částce 133 653 Kč, za kterou žalobce pořídil pozemky v kupní smlouvě ze dne 18. 3. 2015, a uhrazenou daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 5 144 Kč. Platebním výměrem ze dne 12. 2. 2018 správce daně vyměřil žalobci daň z příjmů ve výši 258 306 Kč. Rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní činil 159 885 Kč.

[5] Žalobce se proti platebnímu výměru odvolal. Žalovaný se ztotožnil s výkladem správce daně a uzavřel, že příjem z prodeje chaty není dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů osvobozen. Rozhodnutím ze dne 2. 11. 2018 nicméně změnil vyměřenou daň na částku 252 231 Kč. Žalovaný navíc uznal žalobci výdaje na technické zhodnocení, opravu a údržbu chaty dle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Jednalo se o náklady za nákup dveří, svítidel, podlahových krytin apod., které žalobce osvědčil doklady. Současně však neuznal výdaje na samotné pořízení a rekonstrukci chaty, které se žalobce snažil prokázat znaleckými posudky. Žalovaný vysvětlil, že znalecký posudek lze jako důkaz použít jen v případě bezúplatného nabytí nemovitosti. Žalobce v průběhu vyměřovacího ani odvolacího řízení nepředložil žádné důkazy, které by prokázaly, jakým způsobem stavbu získal, postavil či zrekonstruoval. V § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je výslovně uvedeno, že k hodnotě vlastní práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil nebo vlastní prací zhodnotil, se při stanovení výdajů nepřihlíží.

## II. Rozhodnutí krajského soudu

[6] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou, kterou krajský soud shledal důvodnou. Při aplikaci daňových předpisů je třeba dle krajského soudu vycházet z toho, že předmětem zdanění má být jen skutečný příjem. Žalobce v roce 2015 nabyt vlastnické právo pouze k pozemku, stavbu vlastnil již od roku 2001. V důsledku pouhé změny právní úpravy ve smyslu, že se stavby staly součástí pozemku, nelze podrobit zdanění též hodnotu stavby - příjem do té doby daňově osvobozený. Výklad správních orgánů je v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů, protože převod stavby na cizím pozemku by byl i nadále osvobozen a zdanění by nepodléhal. Podle krajského soudu představovala hodnota stavby s jejím příslušenstvím technické zhodnocení pozemku ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů, protože tuto stavbu žalobce prokazatelně nabyt před pořízením pozemku a stavba splňovala

pokračování

pětiletý časový test ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona uznat jako výdaj výlučně jen náklady na údržbu a nepřihlídnout ke zhodnocení pozemku realizovanou stavbou. Rozhodnutí žalovaného proto soud zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Současně žalovanému uložil povinnost zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč.

### III. Shrnutí argumentů kasační stížnosti

[7] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost, a to z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle jeho názoru vede jazykový výklad § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů k jednoznačnému závěru, že při posuzování časového testu pro osvobození od daně je v případě pozemku, jehož součástí je stavba, rozhodující pouze den nabytí pozemku. Není podstatné, kdy daňový subjekt nabyl vlastnictví ke stavbě, která byla před účinností občanského zákoníku samostatnou nemovitostí. Stěžovatel podotýká, že osvobození dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů se aplikuje ve vztahu k nemovité věci, která je předmětem úplatného převodu, bez ohledu na to, co a odkdy je součástí dané nemovité věci. Je to právě pozemek, který je nemovitou věcí ve smyslu citovaného ustanovení.

[8] Stěžovatel nesouhlasí s teleologickými úvahami v rozsudku krajského soudu. Krajský soud vycházel zúženým pohledem jen z konkrétních okolností nyní posuzovaného případu, aniž vzal v úvahu celkový kontext. Podle jeho výkladu by daňové orgány měly přihlížet k tomu, zda u jednotlivých součástí nemovité věci byl či nebyl splněn časový test dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. To by znamenalo, že pokud se krátce před prodejem pozemku splňujícího časový test pro osvobození od daně stane jeho součástí stavba, u které časový test splněn nebyl, nemohlo by být uznáno osvobození od daně v části odpovídající příjmu z prodeje stavby. Tento výklad by musel nutně dopadat i na situaci, kdy daňový subjekt v roce 2015 nabude vlastnické právo k pozemku, v roce 2020 na daném pozemku postaví stavbu, která se stane součástí pozemku, a následně v roce 2022 daný pozemek prodá. Celkové osvobození od daně z příjmu by tedy bylo možné jen v případech, ve kterých všechny součásti dané nemovité věci splňují pětiletý časový test. Naopak podle výkladu stěžovatele bude správce daně v takovém případě zkoumat splnění časového testu pouze ve vztahu k danému pozemku. Pokud doba mezi nabytím a prodejem pozemku přesáhla pět let, bude příjem z prodeje dané nemovité věci jako takový osvobozen, včetně části odpovídající příjmu z prodeje stavby. Byť se výklad stěžovatele může v nyní posuzovaném případě jevit jako výklad znevýhodňující daňové subjekty, po zvážení dalších možných skutkových variant není tento výklad pro daňové subjekty obecně nepříznivý.

[9] Stěžovatel se neztotožňuje ani s argumenty krajského soudu o porušení zásady rovnosti mezi daňovými subjekty prodávajícími stavbu stojící na cizím pozemku a subjekty prodávajícími stavbu, která se v důsledku změny právní úpravy stala součástí pozemku. Podotýká, že v nynější kauze splynutí nenastalo následkem samotné změny právní úpravy, ale právním jednáním samotného žalobce – koupí pozemku, na němž se stavba nacházela. Až v tomto okamžiku se stavba stala součástí pozemku. Bez tohoto právního jednání by se § 3058 odst. 1 občanského zákoníku zjevně neaplikoval. Žalobce si měl být vědom toho, že po nabytí pozemku se stavba stane jeho součástí a nebude pro účely splnění časového testu posuzována samostatně. V pokynu GFŘ-D-22 ze dne 6. 2. 2015 veřejně dostupném na webových stránkách finanční správy Generální finanční ředitelství veřejně prezentovalo, že pro osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je rozhodující den nabytí pozemku, nikoliv stavby, která je součástí pozemku.

[10] Za nelogický a neopodstatněný považuje stěžovatel závěr krajského soudu, podle kterého je stavba, splňující podmínky časového testu dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, technickým zhodnocením pozemku ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Pokud má stěžovatel posuzovat splnění časového testu pro osvobození u pozemku a stavby zvlášť, pak by se ve vztahu k těmto kategoriím mělo při splnění zákonných podmínek aplikovat zvlášť také osvobození od daně. Uznání stavby jako výdaje v podobě technického zhodnocení pozemku navíc zákon neumožňuje. Pojem technické zhodnocení v § 33 zákona o daních z příjmů je užíván v souvislosti s právní úpravou odpisování hmotného a nehmotného majetku. Pozemek však nespĺňuje definici nehmotného majetku v § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů a nespĺdává ani pod definici hmotného majetku v § 26 odst. 2 téhož zákona. Pozemek tedy nemůže být odpisován ani technicky zhodnocen.

[11] Stěžovatel dále upozorňuje na to, že obdobný právní názor jako krajský soud v nynější kauze zaujal též Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci v rozsudku ze dne 8. 10. 2019, čj. 59 Af 9/2019-35. Tento rozsudek je předmětem kasační stížnosti vedené u NSS pod sp. zn. 7 Afs 371/2019.

#### IV. Vyjádření žalobce

[12] Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout. Uvádí, že kasační stížnost je postavena na striktně jazykovém výkladu. Trvá na tom, že dobu trvání vlastnického práva je třeba posuzovat u staveb a pozemků samostatně. Přestože po právní stránce splynul pozemek a stavba v jednu nemovitou věc, fakticky se stále jedná o tytéž dvě věci. V okamžiku nabytí pozemku měl dle vypracovaného odhadu pozemek hodnotu 221 400 Kč, zatímco stavba 1 028 600 Kč. Hodnota stavby je ve značném nepoměru k hodnotě pozemku. Stavba je tedy podstatným technickým zhodnocením pozemku. Pokud by žalobce pozemek nekoupil a prodal samotnou stavbu, nepochybně by naplnil časový test pro osvobození od daně. Výklad stěžovatele porušuje zásadu rovnosti. V posuzované kauze se jedná o vrchnostenský vztah mezi státní mocí a daňovým subjektem. Je proto zcela namístě přednostně používat ten způsob výkladu, který co nejméně zasahuje do základních práv a svobod (*in dubio pro mitius*).

#### V. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přítom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Mezi účastníky řízení je sporná otázka, zda se na žalobce vztahuje osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to v rozsahu příjmu z prodeje stavby rekreační chaty.

[16] Podle § 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. Účelem nastavení pětiletého časového testu je podrobit zdanění pouze případy obchodování s nemovitou věcí vedené se záměrem se finančně obohatit.

pokračování

Přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem nemovité věci pět let, „*vychází se z presumpce, že v tomto případě nejde o pořízení a následný prodej s cílem dosažení zisku (tzv. spekulativní 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*“ (rozsudek ze dne 16. 5. 2008, čj. 2 Afs 70/2007-55, č. 1631/2008 Sb. NSS).

[17] Stěžovatel podotýká, že nemovitou věcí ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je pouze pozemek. Stavba, která se na pozemku nachází, je součástí pozemku, nikoliv samostatnou nemovitou věcí. Proto trvá na tom, že rozhodující pro osvobození od daně z příjmů je pouze den nabytí pozemku. Dle jeho názoru není podstatné, kdy daňový subjekt nabyl vlastnictví ke stavbě, resp. k jednotlivým součástem pozemku. Jelikož prý žalobce vlastnil pozemky před jejich prodejem méně než pět let, nesplnil pětiletý časový test pro osvobození.

[18] NSS souhlasí se stěžovatelem, že s ohledem na nové pojetí občanského zákoníku se pojem nemovitá věc (dříve nemovitost) obsahově změnil (srov. § 498 odst. 1 občanského zákoníku). Stěžovatel v souladu s § 506 odst. 1 a přechodným ustanovením § 3058 odst. 1 občanského zákoníku vychází z toho, že dnem, kdy žalobce nabyl pozemek, přestala být rekreační chata, která se na pozemku nachází, samostatnou věcí a stala se součástí pozemku. Nový občanský zákoník vychází (oproti zákonu č. 40/1964 Sb., občanskému zákoníku, účinnému do 31. 12. 2013) ze zásady *superficies solo cedit* (povrch ustupuje pozemku). Pozemek, na němž se chata nachází, žalobce koupil v roce 2015. Od této chvíle přestala být stavba samostatnou nemovitou věcí a stala se součástí pozemku.

[19] Podle NSS však mechanický způsob, jakým stěžovatel aplikuje nové pojetí nemovitých věcí na posuzovanou věc, vede k nepřiměřeným dopadům, které jsou v rozporu se smyslem a účelem zákona (srov. bod [16]). Nelze přehlédnout, že žalobce rekreační chatu vlastnil již od roku 2001. Až do roku 2015 se jednalo o samostatnou nemovitou věc. Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v § 119 odst. 2 stanovil, že *[n]emovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem*. Podle § 120 odst. 2 téhož zákona současně platilo, že stavba není součástí pozemku. K tomu je třeba poznamenat, že pětiletý časový test pro osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí byl v § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů obsažen již od roku 1993, kdy nabyl zákon o daních z příjmů účinnosti. Pokud by se tedy žalobce rozhodl chatu kdykoliv po roce 2006 do doby, než se stala součástí pozemku, prodat, jednalo by se nepochybně o příjem osvobozený od daně.

[20] Přestože se v roce 2015 chata stala formálně součástí pozemku, na němž stála, fakticky se rozsah ani obsah vlastnictví žalobce ve vztahu k chatě jakkoliv nezměnil. Žalobce legitimně očekával, že v případě dosažení příjmu z prodeje chaty nebude takový příjem zdaněn. Jak správně uzavřel již krajský soud, pouze v důsledku odlišného soukromoprávního vymezení nemovitých věcí nelze podrobit zdanění příjem do té doby daňově osvobozený. Majetkový přírůstek v posledních pěti letech před prodejem nemovitých věcí se ve skutečnosti týkal pouze nabytých pozemků.

[21] Nutno podotknout, že právě hodnota rekreační chaty tvořila převážnou část prodejní ceny nemovitých věcí v kupní smlouvě ze dne 25. 11. 2016. Celková prodejní cena činila 1 260 000 Kč, oproti tomu pořizovací cena samotných pozemků v kupní smlouvě ze dne 18. 3. 2015 byla jen 128 509 Kč, směrná hodnota pozemků vyčíslená žalobcem byla 189 000 Kč a hodnota pozemků dle odhadu vypracovaného pro účely úvěrového řízení, který žalobce předložil ve správním řízení, činila 221 400 Kč (viz vyjádření žalobce k výzvě k odstranění pochybností – příloha č. 8 správního spisu správce daně). Prodejní cena v kupní

smlouvě ze dne 25. 11. 2016 tvořila příjmovou stránku pro výpočet dílčího základu daně. Jelikož správní orgány neuznaly žalobci žádné náklady na pořízení chaty (srov. bod [5]), hodnota rekreační chaty fakticky tvořila podstatnou část dílčího daňového základu.

[22] Nepříznivé daňové následky, které stěžovatel dovozuje z nové úpravy nemovitých věcí, zákonodárce jistě nezamýšlel. V souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva zákonodárce provedl zákonem č. 344/2013 Sb. v § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů prakticky jen legislativně-technické úpravy. V důvodové zprávě k této novele zmínil jako jedinou negativní skutečnost ovlivňující daňové zatížení poplatníků v souvislosti s novelizací uvedeného ustanovení prodloužení časového testu pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů.

[23] Jak navíc správně poznamenal krajský soud i žalobce, výklad stěžovatele vede k tomu, že daňové subjekty jsou v obdobných případech různě daňově zatíženy. Pokud by žalobce rekreační chatu prodal jako stavbu nacházející se na cizím pozemku, ať už majiteli pozemku, na kterém se stavba nacházela (který má ze zákona předkupní právo – srov. § 3056 odst. 1 občanského zákoníku) či třetí osobě, byla by i nadále po účinnosti občanského zákoníku tato stavba osvobozena od daně. Stejná stavba však má být pohledem stěžovatele daňově zatížena pouze z důvodu právního „sloučení“ s pozemkem.

[24] Stěžovatel v této souvislosti namítá, že bez právního jednání samotného žalobce (koupě pozemku, na kterém se stavba nacházela), by se stavba součástí pozemku nestala. Tato skutečnost však podle NSS nic nemění na tom, že daňové zatížení totožné stavby se zásadně liší pouze v závislosti na tom, zda se po právní stránce jedná o stavbu na cizím pozemku, či naopak o součást pozemku. Stěžovatelův výklad je navíc obecný a dopadá také na případy, ve kterých se stavba - dříve samostatná nemovitost - stala součástí pozemku automaticky účinností občanského zákoníku proto, že táž osoba měla v daném okamžiku vlastnické právo ke stavbě i k pozemku (viz § 3054 občanského zákoníku).

[25] Stěžovatel poukazuje na pokyn Generálního finančního ředitelství ze dne 6. 2. 2015, GFR-D-22, který veřejně prezentuje, že pro účely osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů *je v případě pozemku se stavbou, jež je podle občanského zákoníku jeho součástí, rozhodující den nabytí pozemku, nikoliv stavby na pozemku*. Žalobce si měl být podle stěžovatele vědom důsledků nabytí vlastnictví k pozemku, na kterém se stavba nacházela. NSS k tomu uvádí, že pokyny finanční správy nejsou obecně závaznou právní normou. Ze skutečnosti, že finanční správa zajišťuje zpřístupnění uvedených pokynů veřejnosti, nelze odvozovat jejich obecnou závaznost. Tyto pokyny jsou vydávány jako interní normativní akty a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. Generální finanční ředitelství není zmocněno k závaznému výkladu práva (srov. rozsudek ze dne 25. 10. 2006, čj. 8 Afs 3/2005-59). Byl-li výklad v pokynu v rozporu se zákonem, žalobce nebyl povinen se jím řídit. Z pokynu není ani zřejmé, zda dopadá také na specifickou situaci v nynější kauze, kdy stavba před „sloučením“ s pozemkem historicky existovala jako samostatná nemovitost.

[26] S ohledem na vše výše uvedené proto podle NSS bylo třeba v posuzované věci zohlednit, že rekreační chata splňovala časový test pro osvobození dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. V tomto ohledu se NSS ztotožnil s výkladem krajského soudu.

[27] Stěžovatel upozorňuje na to, že krajský soud nevzal v úvahu celkový kontext věci. Podle jeho názoru se výklad přijatý krajským soudem vztahuje také na situace, ve kterých se krátce před prodejem pozemku splňujícího časový test pro osvobození stane součástí pozemku stavba, která sama o sobě časový test pro osvobození nespĺňuje (srov. názorný příklad stěžovatele v bodě [8]). Pokud prý mají správní orgány přihlížet k tomu, zda jednotlivé

pokračování

součástí nemovité věci splňují časový test dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, nebude možné v takových případech uznat osvobození od daně v rozsahu hodnoty stavby. Stěžovatel uvádí, že dosud však správní orgány naplnění časového testu zkoumaly pouze ve vztahu k pozemku a příjem z prodeje by v takovém případě považovaly za celkově osvobozený.

[28] NSS s touto argumentací nesouhlasí. Stěžovatel výklad krajského soudu a potažmo též NSS nepřipustně rozšiřuje. Závěr o tom, že je třeba u staveb zohlednit zvláště splnění časového testu pro osvobození od daně, dopadá na specifické případy, ve kterých stavba před účinností nového občanského zákoníku historicky existovala jako samostatná nemovitost osvobozená od daně z příjmů. Rozšíření sporné otázky na další případy staveb, které se po účinnosti občanského zákoníku staly součástí pozemku, na němž se nachází, závisí na zvážení odlišných hledisek, kterými se krajský soud ani NSS v nynější kauze nezabývaly.

[29] Stěžovatel konečně považuje za nesprávný a nelogický též závěr krajského soudu, že stavba rekreační chaty, která splňovala podmínky časového testu dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, je technickým zhodnocením pozemku ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. NSS se ztotožňuje se stěžovatelem, že stavba nemůže být logikou zákona o daních z příjmů technickým zhodnocením pozemku. Stavba je z pohledu § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů samostatným hmotným majetkem, který lze technicky zhodnotit (srov. § 33 zákona o daních z příjmů).

[30] Závěr krajského soudu, že rekreační chata žalobce představovala technické zhodnocení dle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů, proto není správný. Namísto této konstrukce měl být příjem z prodeje nemovitých věcí v kupní smlouvě ze dne 25. 11. 2016 osvobozen od daně dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to v rozsahu příjmu z prodeje chaty. Prodejní hodnota chaty tedy neměla být žádným způsobem reflektována ani v příjmové ani ve výdajové stránce dílčího základu daně. Přestože je v kupní smlouvě ze dne 25. 11. 2016 uvedena pouze celková prodejní cena nemovitostí, lze hodnotu stavby a pozemků od sebe odlišit (například porovnáním směrné hodnoty pozemků a stavby dle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve spojení s vyhláškou č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí – srov. k tomu interaktivní formuláře pro výpočet směrné hodnoty dostupné na webové adrese: <http://smernahodnota.financnisprava.cz/>). Toto dílčí pochybení krajského soudu však nemá vliv na zákonnost rozsudku a nejedná se o důvod pro jeho zrušení.

## VI. Závěr a náklady řízení

[31] Krajský soud rozhodnutí stěžovatele správně zrušil. NSS argumentaci krajského soudu dílem doplnil, dílem korigoval, dospěl však ke stejnému závěru, že rozhodnutí stěžovatele je nezákonné. Důvody rozsudku krajského soudu tedy v podstatné míře obstály (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a proto je povinen nahradit úspěšnému žalobci náklady zastoupení ve výši 3100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], spolu s paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupce žalobce je plátcem DPH, odměna za zastupování se tak zvyšuje o tuto daň ve výši 21 %. Výsledná částka činí 4114 Kč.

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

V Brně dne 3. června 2020

Zdeněk Kühn  
předseda senátu