



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobkyně: **Ing. D. H.**
zastoupená daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2019, č. j. 5562/19/5200-10424-709923,
ve věci daně z příjmů fyzických osob

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobou ze dne 30. 3. 2019 se žalobkyně domáhala zrušení nadepsaného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto její odvolání a změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 4. 2018, č. j. 1488680/18/3202-50522-809758. Dodatečným platebním výměrem správce daně byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 za příjem z prodeje nemovitosti včetně penále. Žalovaný změnil rozhodnutí správce daně tak, že žalobkyni doměřená daň činila 171 075 Kč a penále 34 215 Kč.

II. Žalobní body

2. Stěžejní námitkou žalobkyně je tvrzení, že příjem z prodeje původně družstevního bytu, který žalobkyně v roce 2013 nabyla do soukromého vlastnictví, nepodléhá daňové povinnosti. To podle žalobkyně vyplývá z ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), ve znění účinném do 31. 12. 2013 ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 20/2011-77. Žalobkyně tvrdí, že ačkoliv ke dni 1. 1. 2014 došlo ke změně znění předmětného ustanovení ZDP, podle uvedeného rozsudku NSS je potřeba pro posouzení splnění časového testu pětileté doby vlastnictví nemovitosti, se kterou zákon spojuje nárok na osvobození od daně, započítat také dobu před nabytím nemovitosti do soukromého vlastnictví, kdy byla žalobkyně členkou družstva. K tomu žalobkyně cituje ustanovení zákona ve znění účinném do 31. 12. 2013 a ve znění zákona č. 344/2013 Sb., který ke dni 1. 1. 2014 nahradil dosavadní ustanovení § 4 ZDP a dále odkazuje na pokyny GFŘ-D-6 k roku 2013 a GFŘ-D-2 k roku 2014, ze kterých podle žalobkyně vyplývá, že změna výslovného znění právní úpravy nevylučuje aplikaci uvedeného rozsudku NSS.
3. Dále žalobkyně namítá, že platebním výměrem nemělo být žalobkyni společně s doměřovanou daní vyčísleno penále. Povinnost uhradit penále totiž podle žalobkyně nevzniká, je-li daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, které přitom žalobkyně v řízení podala. Nad rámec citovaných ustanovení zákona žalobkyně odkazuje na rozsudky NSS ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016-48 a ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 375/2017-38, které podle žalobkyně s nyní projednávanou věcí sdílejí skutkový a právní základ a z nichž má vyplývat, že v jejím případě nemělo být penále vyčísleno.
4. Žalobce v závěru poukazuje na nesprávný postup správce daně, když ten podle dodatečného daňového přiznání doměřil daň v dodatečném platebním výměru napřímo bez postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Takový postup však daňový řád nezna.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve vyjádření ze dne 27. 5. 2019 odkázal na obsah napadeného rozhodnutí s tím, že žalobkyni uplatňované žalobní námitky jsou totožné jako námitky odvolací. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně prodala byt na základě kupní smlouvy ze dne 19. 5. 2014, nemohlo se tak jednat o příjem osvobozený od daně, když žalobkyně nabyla byt do soukromého vlastnictví až dne 23. 12. 2013. Nebyl tak splněn časový test pěti let podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b), pro který je rozhodný okamžik nabytí vlastnického práva. Tento výklad je prezentován i v pokynu GFŘ-D-22.
6. K námitce týkající se penále žalovaný uvedl, že argumentace žalobkyně rozsudky NSS je nepřiléhavá. Jak podle žalovaného uvádí NSS, penále z doměřené daně vzniká pouze tehdy, jestliže je daň doměřována na základě daňově relevantní okolnosti, která nebyla

tvrzena v řádném či dodatečném daňovém přiznání. V tomto případě na rozdíl od uvedené judikatury žalobkyně ve druhém dodatečném daňovém přiznání částku příjmu z prodeje nemovitosti neuvedla, jelikož se domnívala, že tento příjem je od daně osvobozen.

7. K námitce nezákonného postupu správce daně žalovaný doplnil, že správci daně v řízení uložil povinnost doplnit řízení a vydat výzvu podle ustanovení § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve znění pozdějších předpisů, kterou seznámí žalobkyni se svým stanoviskem a vyzve ji k prokázání výdajů spojených s dosažením předmětného příjmu, což správce daně učinil. V závěru navrhl žalovaný žalobu zamítnout.

IV. Zjištěný skutkový stav

8. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně se v roce 2004 stala členkou bytového družstva, v roce 2005 se stala nájemkyní družstevního bytu, který následně v roce 2013 nabyla do soukromého vlastnictví smlouvou o bezúplatném převodu. Právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí nastaly dne 23. 12. 2013. Žalobkyně následně předmětný byt prodala na základě kupní smlouvy ze dne 19. 5. 2014. Ze spisu vyplývá, že žalobkyně v době nabytí i prodeje bytu byla vlastníkem rodinného domu na odlišné adrese, kde měla trvalé bydliště, a kde také skutečně bydlela.
9. Dne 18. 3. 2015 podala žalobkyně daňové přiznání, kde uvedla pouze příjmy ze samostatné činnosti bez příjmu z prodeje předmětného bytu. Správce daně vlastním šetřením zjistil, že došlo k prodeji nemovitosti, u kterého nebyly splněny podmínky podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP. Žalobkyni proto byla dne 5. 1. 2018 zaslána výzva k podání dodatečného daňového přiznání.
10. Dne 25. 2. 2018 v 21:35 bylo správci daně doručeno dodatečné daňové přiznání s dílčím základem daně podle ustanovení § 10 ZDP ve výši 955 332 Kč a daňová povinnost ve výši 127 170 Kč. Následně tentýž den v 21:45 bylo správci daně doručeno dodatečné daňové přiznání kopírující obsah daňového přiznání ze dne 18. 3. 2015, ve kterém byl uveden dílčí základ daně podle § 7 ZDP, přičemž celková daň byla uvedena ve výši 0 Kč. Správce daně posoudil toto pozdější přiznání podle ustanovení § 138 odst. 2 daňového řádu jako opravné přiznání. K tomuto opravnému přiznání bylo přiloženo podání, ve kterém žalobkyně odkazovala na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 20/2011-77 a další argumentace žalobkyně. Následně správce daně doměřil daň na základě údajů uvedených v prvním daňovém přiznání ze dne 25. 2. 2018.
11. Žalovaný následně uložil správci daně doplnit řízení, správce daně dne 7. 11. 2018 zaslal žalobkyni výzvu k prokázání výdajů spojených s dosažením příjmů a své stanovisko ve věci posouzení splnění podmínek pro osvobození od daně. V reakci na tuto výzvu zaslala žalobkyně podání, se kterým předložila potvrzení o koupi družstevního podílu a kopii přiznání k dani z nabytí nemovitosti.
12. Správce daně dospěl k opakovanému závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky nároku na osvobození od daně z příjmu spočívajícího v prodeji nemovitosti ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP a vydal dodatečný platební výměr č. j. 1488680/18/3202-50522-809758 ze dne 9. 4. 2018 na daň včetně penále. Tento platební výměr žalovaný změnil, jak je popsáno v odst. 1 tohoto rozsudku, neboť dospěl k závěru, že částka, za kterou žalobkyně koupila družstevní podíl, není v případě bezúplatného nabytí daňové uznatelným výdajem, jak vyplývá z ustanovení §10 odst. 5 ZDP.

V. Právní posouzení

13. Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
14. Ve znění ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) účinném do 31. 12. 2013 předmětné ustanovení v relevantní části znělo:
- „Od daně jsou osvobozeny příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených pod písmenem a), přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu pěti let. ...“*
- Ve znění účinném od 1. 1. 2014 předmětné ustanovení v relevantní části znělo:
- „Od daně se osvobozuje příjem z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem neosvobozený podle písmene a), přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k nim dobu 5 let; ...“*
15. K právní úpravě účinné do 31. 12. 2013 se vztahoval zmiňovaný rozsudek NSS č. j. 2 Afs 20/2011 - 77, kde se uvádí: *Souhrnně řečeno, časový test způsobující osvobození od daně a obsažený v § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992Sb. je třeba vztáhnout i 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.* (dostupné z www.nssoud.cz.) Toto rozhodnutí tak nejasný pojem „nabytí“ vykládalo v souladu se zásadou *in dubio mitius* resp. *in dubio libertate*.
16. Zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, ve znění zákonného opatření senátu č. 344/2013 Sb., došlo ke změně znění předmětného ustanovení § 4, která je blíže popsána v odst. 14 tohoto rozsudku. Důvodová zpráva k zákonu č. 458/2011 uvádí k předmětné změně následující: *„Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se dále navrhuje legislativní upřesnění některých ustanovení. V § 4 odst. 1 písm. a) a b) se navrhuje upřesnit, že zákonem stanovený časový test pro osvobození příjmu z prodeje předmětné nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru se počítá od nabytí vlastnického práva k tomuto majetku.“* (Převzato z *Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 458/2011 Sb. o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů*, č. 458/2011 Dz)
17. Podle ustanovení § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád), ve znění pozdějších předpisů, daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Žalobkyní uskutečněný prodej bytu je ostatním příjmem ve smyslu ustanovení § 10 ZDP a povinnost daně z tohoto příjmu se tedy posuzuje podle právní úpravy účinné ke dni vzniku tohoto příjmu. Nelze se ztotožnit s názorem, že v případě prodeje bytu v roce 2014 se na tento prodej měla vztahovat úprava ZDP ve znění účinném v roce 2013. Z výše citované důvodové zprávy vyplývá, že nahrazení neurčitého pojmu *nabytí* pojmem *nabytí vlastnického práva* sledovalo zřejmý cíl odstranění této legislativní nepřesnosti a tedy i překonání citované judikatury. Podle zdejšího soudu tedy není možné do doby pětiletého testu pro získání nároku na osvobození od daně zahrnout i období, kdy žalobkyně byla členkou bytového družstva. Správce daně a žalovaný tedy postupovali správně, když doměřili daň, kterou žalobkyně v daňovém přiznání neuvedla. Na této skutečnosti nemění nic ani v zásadě shodné znění pokynů GFR v letech 2013 a 2014. Předně, nejedná se o právní normy, dále pak oba pokyny hovoří zejména o právu vlastnickém.

18. K námitce vyčíslení penále se soud zcela ztotožňuje s postupem žalovaného, který v souladu s ustanovením § 138 odst. 2 daňového řádu k dodatečnému daňovému přiznání podanému 25. 2. 2018 v 21:35 nepřihlížel. Správce daně zjevně doměřil daň na základě skutečností uvedených v daňovém přiznání podaném též den v 21:45, jehož součástí byla i výše popisovaná argumentace žalobkyně k výkladu ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP. Stejně stanovisko žalobkyně sdělila i dne 12. 11. 2018 k výzvě žalobce v rámci postupu k odstranění pochybností. Je tak nedůvodná i námitka nesprávného postupu správce daně, neboť tento byl z pokynu žalovaného správcem daně napraven. K judikatuře týkající se penále, na kterou žalobkyně odkazuje (rozsudky NSS č. j. 1 Afs 250/2016-48 a č. j. 1 Afs 375/2017-38) krajský soud konstatuje, že k prvnímu z uvedených se již dostatečně vyjádřil žalovaný v odst. 55 napadeného rozhodnutí. Druhý z judikátů žalobkyně v odvolání neuváděla, je tedy logické, že se k němu blíže žalovaný nevyjadřoval. Nicméně i tento rozsudek na nyní projednávanou věc nedopadá. Žalobkyně totiž v nyní projednávané věci ve svém druhém dodatečném daňovém přiznání částku, kterou obdržela jako příjem z prodeje bytu, vůbec neuvedla. Naopak v dalších předložených listinách trvala na nesprávném názoru, že tento příjem dani nepodléhá.
19. Soud na závěr konstatuje, že žalobní námitky se zcela shodují s námitkami odvolacími. NSS v minulosti opakovaně judikoval, že *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou“* (z rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS, dostupné z www.nssoud.cz). V nyní projednávané věci přitom byly námitky dostatečně vypořádány již v napadeném rozhodnutí.

VI. Závěr a náklady řízení

20. Vzhledem k výše popsáným skutečnostem nezbylo krajskému soudu, než žalobu v plném rozsahu zamítnout jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 3. června 2020

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senát

Shodu s prvopisem potvrzuje