



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D. a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci

žalobce: **P. K.**
bytem X
zastoupeného JUDr. Zdeňkem Drtinou, Ph.D., advokátem
sídlem nám. Přemysla Otakara II. 30a, 370 01 České Budějovice

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

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 2. 11. 2018 č. j. 49096/18/5200-10424-709923,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 11. 2018 č. j. 49096/18/5200-10424-709923 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 15 342 Kč ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet právního zástupce žalobce.

Odůvodnění:

1. Žalobou doručitou dne 28. 12. 2018 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2018 č. j. 49096/18/5200-10424-709923, jímž bylo změněno rozhodnutí správce daně o vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2016.
2. V žalobě se poukazuje na to, že žalobce se na základě kolaudačního rozhodnutí z roku 2001 stal vlastníkem stavby rekreační chaty. Ta byla situována na pozemku ve vlastnictví státu. V roce 2015 žalobce pozemkovou parcelu, na níž se stavba nacházela a spoluvlastnický podíl na dalších pozemcích koupil. V následujícím roce pak veškeré své nemovitosti v dané lokalitě prodal. V kupní smlouvě byly samostatně uvedeny převáděné pozemky i stavba, na prodej stavby se pak vztahovalo osvobození ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Pokud by žalobce před prodejem stavby pozemky nekoupil, vztahovalo by se na něj daňové osvobození. Změnou právní úpravy nemůže být žalobce poškozen, jestliže se původně ze dvou samostatných nemovitých věcí přijetím nového občanského zákoníku stala jediná nemovitá věc, kdy stavba dříve samostatná nemovitost, se stala součástí pozemku. Hodnotu stavby a hodnotu pozemku ke dni uskutečněního prodeje lze spolehlivě určit. Do pětiletého období držení věci ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zasáhla právě změna právní úpravy uskutečněná občanským zákoníkem účinným od 1. 1. 2014. Žalobce se dovolává judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu o zákonem vymezeném časovém testu. Bylo zapotřebí zohlednit existenci vlastnického práva žalobce ke stavbám, které na pozemcích existovaly po dobu třinácti let před pořízením pozemků, před prodejem se tam pak nacházely patnáct let. Z hlediska stanovení daně je zapotřebí oddělovat dobu, po kterou žalobce vlastnil stavby a po kterou měl pozemky. Majetkový přírůstek v posledních pěti letech před prodejem se týkal výlučně nabytých pozemků. Vlastnické právo k budovám se nezměnilo co do svého rozsahu a obsahu, nýbrž došlo ke sloučení s vlastnickým právem k pozemkům, jichž se budovy až tímto okamžikem staly součástí. Žalobce nenabyl vlastnické právo ke všem částem nově vzniklé nemovitosti, které původně byly věcmi samostatnými. Daň měla být vyměřena pouze z příjmu podle § 10 zákona z prodeje pozemků, sníženého o výdaje, které představuje cena, za které žalobce pozemky nabyt. Jako výdaje lze uznat hodnotu staveb jako technické zhodnocení pozemků. Dokumenty prokazující výdaje vynaložené na stavbu žalobce, v současné době k dispozici nemá. Odkazuje na cenu podle znaleckého posudku.
3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Pro účely časového testu podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona je rozhodný den nabytí pozemku. Je to právě pozemek, který je v takovém případě nemovitou věcí, která byla předmětem převodu, z něhož daňovému subjektu plynou příjmy, zatímco stavba, která je součástí tohoto pozemku, není sama o sobě nemovitou věcí. Žalobce vlastnické právo k pozemku nabyt v roce 2015, přičemž stavba na pozemku se stala jeho součástí. Došlo-li k prodeji následující rok, pak časový test pro osvobození od daně splněn nebyl. Předmětná stavba nebyla nemovitou věcí. Důvod pro aplikaci zásady in dubio pro libertate dodržen nebyl, protože nenabízí se více výkladů daného předpisu. Žalovaný jako žalobcův výdaj uznal náklady žalobce podle jím doložených dokladů.
4. Pro vypořádání žalobních bodů vplynuly ze spisové dokumentace následující podstatné skutečnosti.

5. Podle operátu katastrálního úřadu stavba na konkrétním pozemku vznikla kolaudací k datu 27. 8. 2001.
6. Podle kupní smlouvy ze dne 18. 3. 2015 uzavřené mezi Českou republikou, Státním pozemkovým fondem a žalobcem žalobce nabyt do svého vlastnictví ve smlouvě konkrétně specifikované pozemkové parcely v kat. úz. x. Takto získané pozemky současně se stavbou čísla evidenčního 2 v x prodal kupní smlouvou ze dne 25. 11. 2016 Mgr. B. M.
7. V daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016 žalobce uvedl příjem z prodeje nemovitostí, v nichž uvedl příjmy odpovídající kupní ceně prodaných pozemků, jako výdaj se uvádí kupní cena za takto získané pozemky a vyčísluje se rozdíl mezi příjmy a výdaji. Výzva správce dně ze 7. 11. 2017 vyjadřuje pochybnosti o správnosti dílčího základu daně podle § 10 zákona.
8. Žalobce na výzvu reagoval písemným vyjádřením, ve kterém odůvodňuje, že předmětem zdanění nemůže být stavba, ale výlučně pozemky, s nimiž byla stavba existující řadu let sjednocena.
9. Žalobce byl informován o výsledku postupu k odstranění pochybností, následoval platební výměr ze dne 12. 2. 2018, podle kterého rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní činí 159.885 Kč. Rozhodnutí je odůvodněno právní úpravou nemovitých věcí podle občanského zákoníku účinného od 1. 1. 2014. Byl-li pozemek i stavba v rukou různých vlastníků, pak stavba zůstává samostatnou nemovitou věcí a nestává se součástí pozemku. Dojde-li však po 1. 1. 2014 k nabytí stavby i pozemku touž osobou, přestane být stavba samostatnou věcí a stane se součástí pozemku. Od toho data lze disponovat výlučně pozemkem a taková dispozice se bude týkat staveb na něm umístěných. V dané věci došlo koupí pozemku ke sjednocení vlastnictví a stavba se stala součástí koupeného pozemku. Pro posouzení pětiletého časového testu pro osvobození je rozhodné datum nabytí vlastnického práva k pozemku, k čemuž došlo v roce 2015, a proto časový test podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona splněn není.
10. Po podání odvolání uplatněného v podstatě z důvodů odpovídajících žalobním bodům byla pro žalobce vydána dne 17. 5. 2018 další výzva k prokázání výdajů vynaložených na dosažení příjmů získaných z prodeje nemovitosti. Na tuto výzvu žalobce reagoval tím, že v současné době dokumenty prokazující výši vynaložených výdajů k dispozici nemá a poukázal na hodnotu staveb a pozemků podle znaleckého posudku.
11. Žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a umožnil mu podat vyjádření.
12. Odvolání bylo projednáno napadeným rozhodnutím, které je odůvodněné tím, že sjednocením vlastnického práva ke stavbě a pozemkům se stavba stala součástí pozemku a přestala být samostatnou věcí. Časový test ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona je zapotřebí posuzovat od doby pořízení pozemků. Tento výdaj lze ve smyslu § 10 odst. 4, 5 zákona vzít v úvahu výlučně ve výši částky prokazatelně vynaložené. Doklady na nákup konkrétních věcí žalovaný osvědčil jako prokazatelně vynaložené výdaje na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci. Znalecký posudek o ceně stavby by přicházel v úvahu jako důkaz prokazující výdaj na pořízení stavby výlučně v případě bezúplatně nabytého majetku. To však daný případ není.

13. Krajský soud přezkoumal napadeného rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
14. Mezi účastníky je na sporu zdanění plynoucí z prodeje nemovitostí postupem podle § 10 zákona o daních z příjmů. Žalobce vlastnil od roku 2001 stavbu na cizím pozemku. V roce 2015 pozemek, na němž se stavba nachází, koupil, čímž se vlastnictví stavby sjednotilo s vlastnictvím pozemku a stavba existující v roce 2015 po dobu 14 let se stala součástí pozemku.
15. Finanční orgány vyšly při svém rozhodování z názoru z hlediska zdanění a možnosti uplatnit osvobození od daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona, že je zapotřebí vycházet z okamžiku nabytí pozemku, což se stalo v roce 2015. Jestliže žalobce nemovitost prodal v roce 2016, pak časový test podle prve uvedené právní normy dodržen není. Současně byl učiněn úsudek o tom, že žalobce pozemek technicky zhodnotil, a proto jako technické zhodnocení byl osvědčen rozsah doložených nákladů vynaložených v podstatě na údržbu stavby. Tento právní názor finančních orgánů není správný.
16. Zdanění podle § 10 zákona o dani z příjmů podléhají příjmy vyjmenované v tomto právním předpisu, přičemž podle § 10 odst. 1 písm. b) bod 1 se zdaňují též nemovité věci. Převod nemovitých věcí je podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona osvobozený tehdy, přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem dobu pěti let.
17. V souzené věci žalobce originárně nabyt stavbu, která vznikla kolaudací v roce 2001. Tato stavba se nacházela v té době na cizím pozemku a stavba i pozemek byly samostatnými věcmi v právním smyslu. Tento stav trval k účinnosti nového občanského zákona účinného od 1. 1. 2014. Zásada, že stavba je součástí pozemku, se ve vztahu k dosud existujícím stavbám na pozemcích vlastníků odlišných od vlastníků stavby promítla tak, že nabytí-li vlastník stavby do té doby samostatnou věcí v právním smyslu, následně do svého vlastnictví též pozemek, na němž se stavba nachází, sjednotí se vlastnictví stavby s tímto pozemkem. To se také v projednávané věci stalo, jestliže žalobce dosud vlastníci stavbu od roku 2001 pozemek pod stavbou v roce 2015 koupil, okamžikem nabytí vlastnického práva k pozemku se stala součástí zastavěného pozemku. Tak se v důsledku nové právní úpravy změnil dosavadní režim vlastnictví ke stavbě, jiné změny nenastaly. Jinými slovy řečeno, koupí pozemku se pro změnu právní úpravy vycházející ze zásady, že stavba je součástí pozemku, ze dvou do té doby samostatných věcí v právním smyslu stala věc jediná.
18. Při aplikaci daňových předpisů na konkrétní převod uskutečněný v roce 2016 je zapotřebí vycházet z toho, že předmětem zdanění je skutečný příjem. Žalobce koupil pozemek bez jakýchkoli investic a bez jakékoli stavby. Kdyby k prve uvedené nové právní úpravě nedošlo, přicházel by ke zdanění v úvahu pouze příjem odpovídající rozdílu mezi kupní cenou, za kterou žalobce pozemek nabyt a kupní cenou, za kterou jej prodal. Stavba na pozemku existující v době prodeje po dobu patnácti let by podléhala osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona. V důsledku pouhé změny právní úpravy ve smyslu, že stavby staly se součástí pozemku, podléhal zdanění příjem do té doby daňově osvobozený. Takovým výkladem předpisů o zdanění převodu nemovitostí by došlo k porušení ústavního práva o rovnosti daňových subjektů, protože převod stavby na cizím pozemku splňující časový test podle § 4 odst. 1 písm. b) by byl daňově osvobozen a zdanění

by nepodléhal. Kdežto převod, kde po účinnosti nového občanského zákoníku došlo ke sjednocení stavby původně na cizím pozemku s tímto pozemkem, by osvobození od daně ve vztahu k zhodnocení pozemku stavbou časovému testu vyhovující nebylo možno využít. To ostatně odpovídá i smyslu a účelu, právní úpravy zdanění převodu nemovitostí, jak jej vyložil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 21. 4. 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08. Tento náleze se sice vztahuje k zákonu o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, avšak výklad obsažený v bodu 62 nálezu lze využít při aplikaci zdanění převodu nemovitostí daní z příjmů.

19. Předmětem převodu mezi Českou republikou, Státním pozemkovým fondem a žalobcem byl pozemek bez jakýchkoli stavebních úprav. Tento pozemek byl žalobcem zhodnocen stavbou případně příslušenstvím (vedlejšími stavbami ve smyslu stavebního práva). Takové zhodnocení je podřaditelné technickému zhodnocení, jak na něj míří ustanovení § 10 odst. 5 zákona. Technické zhodnocení pozemku představuje hodnota domu případně příslušenství domu, protože tyto stavby žalobce prokazatelně nabyl před pořízením pozemku, jehož součástí se stavby následně v důsledku změny právní úpravy staly. Jestliže zhodnocení pozemku odpovídá stavbě, která do doby koupě pozemku žalobcem v roce 2015 byla věcí v právním smyslu a splňovala časový test podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona, pak stavba s příslušenstvím představuje technické zhodnocení prokazatelně existující, vynaložené žalobcem a požívalo-li výhody daňového osvobození pro splnění časového testu, je zhodnocením v plném rozsahu. Daná stavba existovala od roku 2001, tudíž po dobu patnácti let v době prodeje a bylo by v rozporu se smyslem a účelem zákona a prve uvedenou ústavní zásadou uznat jako výdaj výlučně náklady v podstatě na údržbu věci zachované z poslední doby a nepřihlídnout k zhodnocení pozemku realizovanou stavbou existující po dobu patnácti let.
20. Z toho, co bylo uvedeno, lze uzavřít, že při převodu pozemku, u něhož v důsledku právní úpravy došlo ke sjednocení vlastnictví stavby s vlastnictvím pozemku, je zapotřebí vzít v úvahu splnění časového testu pro osvobození u zhodnocení v podobě stavby představující do doby sjednocení s pozemkem samostatnou věc v právním smyslu. Splňovala-li taková stavba časový test pro osvobození, představuje technické zhodnocení pozemku, a tudíž výdaj, který se musí při stanovení základu daně zohlednit.
21. Pro tyto důvody bylo napadené rozhodnutí vydáno v rozporu s § 4 odst. 1 písm. b), § 10 odst. 1 písm. b) bod 1 a § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
22. Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
23. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. a vychází ze skutečnosti, že žalobce měl v řízení plný úspěch. Proto mu na náhradě nákladů řízení byla přiznána částka 15 342 Kč představující zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, odměnu advokáta za tři úkony právní služby po 3.100 Kč, třikrát režijní paušál po 300 Kč a dalších 2 142 Kč na dani z přidané hodnoty, které je zástupce žalobce plátcem.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 16. října 2019

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu