



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Olgy Stránské a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci **žalobce: P. Š.**, nar. , bytem V J., J., zastoupeného Mgr. Janem Jandou, advokátem se sídlem Revoluční 13, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2013, čj. 17655/13/5000-14103-806032,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2013, čj. 17655/13/5000-14103-806032, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15.342 Kč, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám Mgr. Jana Jandy, advokáta.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým žalovaný změnil k odvolání žalobce rozhodnutí Finančního úřadu v Rakovníku (dále jen „finanční úřad“ či „správce daně“) ze dne 30. 10. 2012, čj. 157785/12/069910202666, a to v části týkající se bankovního spojení; v ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí nezměněn. Finanční úřad rozhodnutím, jehož

zrušení se žalobce taktéž domáhá, 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 vyšel z toho, že žalobce na základě kupní smlouvy ze dne 12. 6. 2008 prodal byt za cenu 3.400.000 Kč, na základě kupní smlouvy ze dne 25. 2. 2009 pak nabyl budovu č. a pozemek parc. č. v k. ú. Plzeň. Finanční úřad dospěl k závěru, že žalobce nesplnil podmínku osvobození příjmu z uvedeného bytu v souladu s § 4 odst. 1 písm. u) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro uvedené zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť uvedenou nemovitost v Plzni čp. nepoužil v zákonné lhůtě na uspokojení bytové potřeby a následně příjmy z prodeje bytu nezahrnul ke zdanění podle § 10 odst. 1 citovaného zákona ve zdaňovacím období, ve kterém zákonná lhůta uplynula.

Žalobce v žalobě shrnul dosavadní průběh daňového řízení a předně namítl, že splnil obě podmínky pro osvobození od daně za rok 2008. Splnění podmínky podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů žalovaný odvozuje nikoliv od skutečnosti, zda v uvedené bytové jednotce nejméně dva roky před prodejem žalobce bydlel, ale od skutečnosti, že tuto jednotku nabyl nikoliv nejméně dva roky před prodejem. Zákon osvobození neváže na nabytí nemovitosti, ale na skutečnost, že v nemovitosti měl poplatník bydliště, žalovaný tedy mylně vychází ze vztahu vlastnického nikoliv evidenčního. Napadené rozhodnutí je tak v rozporu se zákonem, neboť podmínka osvobození je odvozována od jiné skutečnosti než té, která je uvedena v zákoně. Podle žalobce žalovaný mylně aplikoval též § 4 odst. 1 písm. u) citovaného zákona, neboť ten není koncipován tak, aby osvobozoval příjem získaný za uvolnění bytu v případě zajištění si svého bydlení za získané prostředky, ale tak, že za tyto prostředky dojde k uspokojení bytové potřeby bez ohledu na to, zda své či třetích osob. Zákonodárce vycházel z principu „solidarity bydlení“, tedy z toho, že z osvobozených finančních prostředků lze uspokojit i bytové potřeby občanů jiných, a to formou užívání (nájmu). V tom žalobce spatřuje daňový (ekonomický) nástroj státu. Pokud by zákonodárce chtěl vyjádřit to, co uvádí žalovaný, nepochybně by při přijetí zákona do daného ustanovení vložil slovo „vlastní“. Skutečnost, že v dané nemovitosti nemusí mít poplatník bydliště (jak tvrdí žalovaný) je podle žalobce silný argument pro žalobní tvrzení a současně oslabující závěry žalovaného.

Žalobce též rozporuje závěr žalovaného o zahrnutí příjmu ve výši 3.400.000 Kč, které žalobce přijal v roce 2008, do zdaňovacího období roku 2009 a jeho dodanění v tomto období. Žalobce nesouhlasí se žalovaným v tom, že zákon dává poplatníkovi jednorocní lhůtu k využití osvobození a v případě nedodržení podmínky podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů se zdanění posouvá do následujícího roku, neboť poplatník logicky nemůže dopředu předjímat okolnosti, které v konečném důsledku případné nedodržení zákonné podmínky v následujícím období způsobí. Podle žalobce je neoddiskutovatelné, že osvobození podle zmiňovaného ustanovení se vztahuje na příjmy toho zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost tyto příjmy přiznat. Tato povinnost je podle žalobce povinností hmotně-právní, přičemž daňové právo hmotné je založeno na principu objektivním, proto tvrzení žalovaného o předjímatelnosti okolností důsledků nedodržení lhůty je vyloučeno. Osvobození se vždy týká zdaňovacího období, ve kterém byly příjmy dosaženy, nikoliv období, ve kterém měly být použity. Nedodržení podmínek pro osvobození v roce 2008 má za následek podání dodatečného daňového přiznání v roce 2009 za zdaňovací období 2008, nikoliv podání řádného daňového přiznání v roce 2009 za tento rok. V projednávané věci jde

o jednu daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2008, nikoliv o novou daňovou povinnost roku 2009. Hmotné právo daňové s nesplněním podmínky pro osvobození nespojuje vznik nové daňové povinnosti. V případě žalobce jde o příjem z roku 2008, který v případě nesplnění podmínky podléhá zdanění ve zdaňovacím období roku 2008 a nikoliv roku 2009. Zahájením daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za roky 2009 a 2010 nebyla přerušena prekluzivní lhůta pro zdaňovací období roku 2008, a proto námitka prekluze byla zcela na místě a v souladu s § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Podle žalobce je dále v rozporu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu tvrzení žalovaného o vytváření prvotních dokumentů v elektronické podobě ve vztahu s nezřízením datové schránky a vystavování stejnopisu elektronicky vystavovaného dokumentu v podobě listinné. Elektronicky vytvořený dokument není listinný stejnopis a podle žalobce lze nahradit údaje uvedené v § 101 odst. 1 písm. g) daňového řádu elektronickým podpisem, nikoliv opačně, tedy elektronický podpis údaji uvedenými v tomto ustanovení. Tvrzení žalovaného, že „elektronicky podepsáno“ deklarující shodu originálu se stejnopisem rozhodnutí, které bylo podepsáno elektronicky, je důkazem o důvodnosti odvolacího i tohoto žalobního tvrzení.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, přičemž předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, na zprávu o daňové kontrole a připojený správní spis. Pokud jde o námitku týkající se osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, k té žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že tato námitka by byla pro naplnění podmínek osvobození důležitá, ale proto, aby její naplnění mohlo být osvědčeno, musela by být v řízení před správcem daně prokázána. Žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil žádný doklad prokazující, že by v daném bytě bydlel ještě před tím, než jej koupil. Správce daně se proto zabýval otázkou, zda žalobce využil peněžní prostředky získané prodejem bytu k zajištění bytové potřeby. Ani při projednání zprávy o daňové kontrole (kde byl žalobce výslovně vyzván k doplnění tvrzení, návrhů nebo výhrad), ani v průběhu odvolacího řízení nedoložil, že by v tomto bytě bydlel alespoň dva roky před jeho prodejem nebo že prostředky získané z jeho prodeje použil k uspokojení bytové potřeby. Podle žalovaného je tedy tato námitka bezpředmětná, neboť soudní řízení je řízením přezkumným. Žalobce neunesl své důkazní břemeno v nalézacím řízení před správcem daně, což nemůže být přičítáno k tíži žalovaného a mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný pak nesouhlasí ani s úvahou žalobce, že zákonodárce vycházel z principu „solidarity bydlení“. Smyslem úpravy § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů bylo vyjmout z daňového zatížení situace, kdy si daňový subjekt zajišťuje nové bydlení lépe vyhovující jeho momentálním potřebám a využije k tomu prostředky z prodeje svého původního bytu. Cena, za kterou byt prodá, je v takovém případě pouze mezikrokem k získání nemovitosti nové, kdy opakem mohou být spekulativní či investiční nákupy nemovitostí, kdy příjmy z toho plynoucí mají být zdaněny podle § 10 zákona o daních z příjmů. Podle žalovaného je smysl a účel této právní úpravy zcela zřejmý a nesouhlasí s výkladem žalobce, který jej rozšiřuje i na situace, kdy daňový subjekt příjem z prodeje použije k investici do nemovitosti, kterou využívá výhradně k získávání příjmu z pronájmu. Žalovaný v tomto odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 9 Ca 308/2005, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a lze jej podle žalovaného aplikovat i v projednávané věci. K další žalobní námitce pak žalovaný uvedl, že zákon se výslovně nezabývá otázkou, kdy zdanit příjem z převodu nemovitosti za situace, kdy daňový subjekt předpokládal, že naplní podmínku podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních

z příjmů, ale ve stanovené lhůtě ji nenaplnil. Pokud by způsobem řešení této situace bylo podání dodatečného daňového přiznání, neslo by to s sebou sankce z prodlení. Podle žalovaného vůlí zákonodárce nebylo „trestat“ daňový subjekt za to, že nesplnil podmínku využít finanční prostředky k zajištění své bytové potřeby, tedy že by měl správce daně příjem zdanit v dřívějším období a uložit uhradit mu úrok z prodlení. Tento postup by byl podle žalovaného v rozporu se zásadou *in dubio mitius* plynoucí z judikatury Nejvyššího správního soudu. Pokud tedy není ze zákona jednoznačně zřejmé, ve kterém zdaňovacím období je třeba příjmy zdanit, správce daně je zařadí mezi příjmy v roce, kdy marně uplynula lhůta k naplnění podmínky, aby byl úrok z prodlení nižší a tím došlo k menšímu zásahu do práv žalobce. Uvedený postup a výklad odpovídá Pokynu č. D – 300 Ministerstva financí, k jednotnému uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., který je pro orgány finanční správy závazný, a podle něhož správce daně postupoval. Podle žalovaného pak nedošlo ani k namítanému porušení § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, neboť rozhodnutí správce daně obsahuje všechny náležitosti, které mu zákon ukládá. Veškeré dokumenty vydávané orgány finanční správy jsou vytvářeny v elektronické podobě a jako takové jsou elektronicky podepsány. Žalovaný připouští, že v případě listinné podoby je text „elektronicky podepsáno“ v rozhodnutí svým způsobem navíc, nicméně tato skutečnost nezakládá porušení citovaného ustanovení či snad nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Žalobce při jednání u soudu nad rámec písemného vyhotovení žaloby zdůraznil, že podstatné je především hodnocení namítaného osvobození, přičemž žalovaným zmiňovaný pokyn D – 300 je v rozporu s § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmu a § 57 odst. 2 zákona o správě daní. Podle žalobce není jakýkoliv právní důvod časový okamžik příjmu posouvat do následujícího roku.

Žalovaný při jednání u soudu prostřednictvím pověřeného pracovníka na rámec písemného vyjádření k žalobě uvedl, že žalovaný i správce daně postupoval v souladu se zákonem. Žalobcem zmiňovaný pokyn D zde je ve prospěch většiny daňových subjektů, jež až po uplynutí zákonem stanovené lhůty dodatečně zjistí, že nesplňují podmínku osvobození a nemohli vědět, zda k osvobození dojde, čímž dochází k jejich zbytečnému sankcionování úrokem z prodlení.

Ze správního spisu soud zjistil následující relevantní skutečnosti:

Dne 29. 6. 2012 zahájil finanční úřad u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Do protokolu o zahájení daňové kontroly žalobce mimo jiné k dotazu správce daně, zda bydlel v P. v B. ulici č.p. uvedl, že měl záměr část objektu opravit a využít pro vlastní bydlení, vzhledem ke změně situace tam ale nebydlel, objekt sloužil k nájemnímu bydlení třetích osob (protokol ze dne 29. 6. 2012, čj. 120939/12/069930204296). Dne 31. 8. 2012 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, v návaznosti na to požádal o stanovení lhůty k vyjádření se a předložení návrhu na další dokazování a doplnění kontrolních zjištění (protokol čj. 140958/12/069930204296). Své vyjádření předložil správci daně dne 17. 9. 2012, na základě něho však nedošlo ke změně výsledků kontrolního zjištění (zpráva o daňové kontrole ze dne 22. 10. 2012, čj. 140950/12/069930204296).

V návaznosti na to finanční úřad dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 10. 2012, čj. 157785/12/069910202666, 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 [dodatečný platební výměr je v záhlaví opatřen doložkou „elektronicky podepsáno“ a současně je v závěru opatřen též vlastnoručním („fyzickým“) podpisem ředitelky finančního úřadu]. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 14. 12. 2012 odvolání, na základě kterého žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 7. 2013, čj. 17655/13/5000-14103-806032 (napadeným projednávanou žalobou), napadené rozhodnutí finančního úřadu změnil v části týkající se bankovního spojení, v ostatním však zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny.

Součástí správního spisu jsou též „Kupní smlouva – převod vlastnictví k bytu“ ze dne 27. 12. 2006, na základě níž na žalobce jako kupujícího bylo převedeno prodávajícím vlastnické právo k bytové jednotce č. se spoluvlastnickým podílem o velikosti na společných částech budovy č.p. a pozemku parc. č. v k. ú. Plzeň za kupní cenu 1.500.000 Kč (právní účinky vkladu ke dni 22. 1. 2007). Dále pak „Kupní smlouva – převod vlastnictví k bytu“ ze dne 12. 6. 2008, na základě níž žalobce jako prodávající převedl vlastnické právo k bytové jednotce č. se spoluvlastnickým podílem o velikosti na společných částech budovy č.p. a pozemku parc. č. v k. ú. Plzeň na kupující za kupní cenu 3.400.000 Kč (právní účinky vkladu ke dni 30. 6. 2008). Dále též „Smlouva o prodeji nemovitosti“ ze dne 2. 3. 2009, na základě níž žalobce jako kupující získal nemovitosti na adrese B., Plzeň (budova č.p. a pozemek parc. č. , vše v k. ú. Plzeň) za kupní cenu 2.911.111 Kč (právní účinky vkladu ke dni 5. 3. 2009).

V rámci správního spisu je pak založeno též „ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ“ ze dne 14. 9. 2009, které žalobce dne 17. 9. 2009 doručil finančnímu úřadu, z něhož se výslovně podává, že *„pro příjem z prodeje bytové jednotky č. , k. ú. Plzeň, část obec , obec Plzeň ... byly splněny podmínky pro osvobození od daně z příjmů fyzických osob v souladu s § 4 odst. 1 písm. a) zák. č. 586/1992 Sb., tj. bezprostředně před prodejem jsem měl v bytě č. ... bydliště a příjem z prodeje bytu jsem použil na uspokojení bytové potřeby – koupě domu č.p. , k.ú. Plzeň, část obce , obec Plzeň.“*

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“)], jakož i řízení předcházející vydání rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V projednávané věci není sporu o tom, že žalobce příjem ve výši 3.400.000 Kč za prodej bytové jednotky uskutečnění v roce 2008 v přiznání k dani z příjmu za rok 2009 nevykázal (neučinil tak ani v roce 2008). Spor dále není mezi účastníky veden ani v tom smyslu, zda žalobce měl bezprostředně před prodejem v daném bytě bydliště, jak předpokládá zákon o daních z příjmů. V průběhu celého řízení žalobce netvrdil, že by zde měl bydliště po dobu více než dva roky. Spor je naopak v návaznosti na první dvě žalobní námitky veden mezi účastníky předně ve věci výkladu termínu „uspokojení bytové potřeby“ ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) a písm. u) zákona o daních z příjmů, neboť mezi účastníky je taktéž nesporné, že žalobce v nově nabyté nemovitosti v Plzni oproti původním plánům nebydlel a rekonstruoval ji za účelem úpravy bytů k nájemnímu bydlení. Zatímco podle žalobce došlo výše uvedeným s ohledem na „solidaritě bydlení“ k naplnění podmínky „uspokojení bytové potřeby“, podle žalovaného je třeba danou podmínku vykládat ve smyslu „vlastního“ bydlení, nikoliv bydlení nájemního (pro třetí osoby).

Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmu, ve znění rozhodném pro zdaňovací období roku 2009, jsou od daně osvobozeny „*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*“.

Jak se podává z ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) téhož zákona, od daně je osvobozen též „*příjem získaný formou nabytí vlastnictví k bytu jako náhrady za uvolnění bytu, a dále náhrada (odstupné) za uvolnění bytu, vyplacená uživateli bytu za podmínky, že náhradu (odstupné) použil nebo použije na uspokojení bytové potřeby nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž náhradu (odstupné) přijal. Tento příjem je osvobozen i v případě, že částku odpovídající náhradě (odstupnému) vynaložil na obstarání bytové potřeby v době jednoho roku před jejím obdržením. Přijetí náhrady (odstupného) oznámí poplatník správci daně do konce zdaňovacího období, ve kterém k jejímu přijetí došlo. Obdobně se postupuje i u příjmů z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, pokud v souvislosti s tímto převodem bude zrušena nájemní smlouva k bytu, použije-li poplatník získané prostředky na uspokojení bytové potřeby; 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*“.

Mezi účastníky předně nepanuje shoda v tom, zda měl v projednávané věci žalovaný v případě posouzení osvobození žalobce od daně z příjmů postupovat podle písm. a) či podle písm. u) citovaného ustanovení [ostatně nesprávnou aplikaci písm. u) žalobce výslovně namítal v odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu]. K výše uvedenému Krajský soud v Praze poznamenává, že relevantní pasáže ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) a písm. u) jsou zcela identické (soudem zvýrazněný text, viz výše) a součástí tohoto ustanovení se staly v důsledku jeho novelizace provedené zákonem č. 669/2004 Sb. (s účinností od 1. 1. 2005). Vzhledem k tomu, že soudem zvýrazněné pasáže textu daného ustanovení nejsou opatřeny důvodovou zprávou vysvětlující přijaté změny (jedná se o schválený pozměňovací návrh rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny), nelze zjistit výslovný úmysl zákonodárce týkající se užití identického textu v obou citovaných ustanoveních. Z hlediska systematického výkladu však nelze podle názoru zdejšího soudu citovanou úpravu hodnotit jinak, než že se jedná o úpravu fakticky duplicitní povahy, kdy citované ustanovení v písm. a) spíše v obecné rovině připouští, že osvobodit lze za splnění dalších podmínek též příjmy z prodeje nemovitostí, kde měl daňový subjekt bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let. Samostatná aplikace tohoto ustanovení [§ 4 odst. 1 písm. a) věta druhá] je nicméně fakticky vyloučena, neboť zde mimo jiné není především stanovena lhůta, v níž daňový subjekt příjem z prodeje nemovitosti má na uspokojení bytové potřeby použít (samostatná aplikace tohoto ustanovení by vedla k absurdním důsledkům fakticky časově nijak neomezené možnosti využití osvobození příjmu od daně příjmů). Proto je podle názoru zdejšího soudu nutno aplikovat § 4 odst. 1 písm. a) ve spojení s písm. u) téhož ustanovení (jak

v projednávané věci učinil žalovaný), které činí smysl citovaného zákona realizovatelným (srov. především stanovení jednoroční lhůty k uplatnění osvobození). Žalovaný tedy podle názoru zdejšího soudu postupoval v projednávané věci správně, pokud hodnotil osvobození žalobce podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů „v návaznosti“ na ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) téhož zákona. Namítá-li přitom žalobce, že žalovaný nesprávně založil úvahu o nemožnosti aplikovat písm. a) citovaného ustanovení z hlediska „vlastnického“ a nikoliv „evidenčního“, je třeba ve shodě se žalovaným připomenout, že žalobce ani v průběhu řízení před daňovými orgány ani v žalobě samotné netvrdil, že by měl v prodávané nemovitosti (ve výše označené bytové jednotce) bydliště ještě před tím, než k ní nabyt vlastnické právo. Pokud za těchto okolností učinil žalovaný úvahu ve vztahu k jediné existující indicii směřující k možnému naplnění věty první § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmu, tedy hodnotil podmínku bydliště žalobce v návaznosti na nabytí vlastnického právo k předmětné bytové jednotce, nemůže tento jeho závěr (učiněný fakticky „nad rámec“) v projednávané věci vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

Pokud jde o samotný výklad spojení „použití získaných prostředků na uspokojení bytové potřeby“, který je součástí písm. a) i písm. u) ustanovení § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je zdejší soud toho názoru, že smyslem daného ustanovení není osvobození příjmů získaných z prodeje nemovitosti a dále investovaných do jakékoliv nemovitosti plnící funkci bydlení, ale pouze investování těchto prostředků (příjmů) do nákupu takové nemovitosti, která plní funkci bydlení ve vztahu k žalobci. V tomto ohledu lze odkázat na žalovaným zmiňovaný rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2007, čj. 9 Ca 308/2005-56 (č. 1691/2008 Sb. NSS), z něhož se výslovně podává, že *„pokud tedy žalobkyně použila částky získané z takového úplatného převodu členských práv a povinností k družstvu na uspokojení bytové potřeby syna, tj. osoby odlišné od poplatníka - žalobkyně, nejsou tyto částky osvobozeny od daně dle zmíněného ustanovení a správce daně I. stupně i žalovaný po provedené úpravě základu daně a výše daně v odvolacím řízení je právem posoudil jako příjem ve smyslu § 10 odst. 1 písm. c) téhož zákona. Lze tak uzavřít, že příjem z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, pokud tímto převodem bude zrušena nájemní smlouva k bytu a použije-li poplatník získané prostředky na uspokojení bytové potřeby ve stanovené lhůtě, je osvobozen od daně z příjmu podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmu pouze u poplatníka, který je členem družstva s právem nájmu takového bytu, nikoli u osob spolubydlících“*. Přestože citované závěry rozhodnutí městského soudu (schváleného plénem Nejvyššího správního soudu k publikaci ve Sbírce rozhodnutí uvedeného soudu) dopadaly na převod práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, jsou nepochybně aplikovatelné i v projednávané věci. Upozorňoval-li v této souvislosti žalobce v průběhu daňového řízení na novelizaci ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) citovaného zákona provedenou zákonem č. 346/2010 Sb., který do textu za slova „za podmínky, že“ vložil slovo „poplatník“ a za slovo „uspokojení“ slovo „vlastní“, je k tomu třeba poznamenat, že citovaný zákon nabyl účinnosti až 1. 1. 2011 a v projednávané věci tedy nelze dané ustanovení v podobě užívající spojení „vlastní bydlení“ aplikovat. Především je ale třeba zdůraznit, že smyslem citované novelizace bylo dle důvodové zprávy *„odstranit výkladové problémy, zda se jedná jen o pořízení bytové potřeby poplatníka, nebo i jeho celé rodiny, např. další samostatné byty pořízené dětem, případně i dalším osobám, které s poplatníkem v bytě žily (druh, přítel apod.)“*. Podle zdejšího soudu je tedy i z provedené novelizace zřejmé, že se nejednalo o nijak zásadní zvrát právní úpravy založené do té doby na žalobcem tvrzené „solidaritě bydlení“, ale že výkladový spor zde existoval pouze ohledně zajištění

bydlení rodinných příslušníků (osob blízkých) daňového subjektu, nikoliv však třetích osob. Ke shora uvedenému soud poznamenává, že v projednávané věci nebylo možno aplikovat žalobcem zmiňovanou zásadu *in dubio pro mitius* též s ohledem na existující ustálenou interpretaci citovaných ustanovení, kterou lze dovodit právě z citovaného rozhodnutí městského soudu, jež bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu již v roce 2008, tedy ještě před termínem pro podání daňového přiznání žalobce za zdaňovací období roku 2008. Námitku týkající se nesprávného výkladu spojení „uspokojení bytové potřeby“ tedy soud důvodnou neshledal.

Žalobce taktéž namítal rozpor rozhodnutí správce daně s ustanovením § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení rozhodnutí vydávaná podle citovaného zákona musí obsahovat „*podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby*“. Jak plyne ze shora reprodukováného správního spisu, rozhodnutí finančního úřadu v projednávané věci obsahuje jak údaj „elektronicky podepsáno“, tak i „fyzický“ podpis oprávněné úřední osoby (ředitelky finančního úřadu). Je tedy třeba souhlasit se žalobcem v tom, že v takovéto podobě rozhodnutí finančního úřadu nerespektuje shora citované ustanovení daňového řádu. Na druhou stranu však podle názoru zdejšího soudu nelze v uvedeném shledávat nic jiného než toliko formální pochybení, které nemůže způsobit zaměnitelnost daného rozhodnutí s jiným aktem finančního úřadu či snad zpochybnit autenticitu takového rozhodnutí (k čemuž by mohlo nesprávné podepsání rozhodnutí či dokonce absence podpisu směřovat). Jinak řečeno, zmíněné pochybení nemůže mít ani jakýkoliv vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ani tato žalobní námitka tedy nemůže být důvodná.

Další žalobní námitka se pak týká žalobcem zmiňované prekluze jeho daňové povinnosti, respektive otázky, v jakém zdaňovacím období byl žalobce povinen přiznat příjem ve výši 3.400.000 Kč, který obdržel za prodej shora označené bytové jednotky uskutečněný v roce 2008, kdy předpokládal, že v následujícím roce 2009 splní podmínku pro osvobození, k čemuž ovšem nedošlo (nepoužil získané prostředky na uspokojení bytové potřeby, viz předchozí části odůvodnění tohoto rozsudku). Podle žalovaného měl žalobce uvedený příjem přiznat až za zdaňovací období, v němž došlo k nesplnění podmínky pro osvobození (tedy až za rok 2009), žalobce naopak tvrdí, že „převod“ takového příjmu do dalšího zdaňovacího období není možný a jedná se o příjem náležející do roku 2008 s tím, že jej v roce 2009 mohl pouze uvést do dodatečného daňového přiznání.

Podle ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011, „*běh 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*“.

Jak plyne z ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, „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 daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období“ (odst. 1). „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“ (odst. 2).

Podle ustanovení § 148 daňového řádu „daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení“ (odst. 1). „Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně“ (odst. 2). „Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn“ (odst. 3).

V projednávané věci z předloženého správního spisu vyplývá, že správce daně v roce 2012 zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za roky 2009 a 2010. Pro posouzení zániku lhůty pro stanovení daně je tedy v dané věci klíčové určení, zda příjem žalobce za prodej bytové jednotky uskutečněný v roce 2008 představuje daňovou povinnost vzniklou v tomto roce nebo až v roce následujícím, neboť pouze následujícího roku (2009) se týkala daňová kontrola, v důsledku jejíhož zahájení by neuplynula lhůta pro stanovení daně. Zákon výslovně nestanoví žádné zvláštní pravidlo týkající se vzniku daňové povinnosti v případě nesplnění podmínky pro osvobození od daně z příjmů (z prodeje nemovitosti) podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) a u) zákona o daních z příjmů. Proto je třeba i zde 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 (srov. § 3 daňového řádu a § 57 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Daňová povinnost k dani z příjmů tedy vzniká okamžikem získání příjmu (výnosu), který podle zákona o daních z příjmů podléhá dani. V projednávané věci přitom není mezi účastníky sporu o tom, že předmětný příjem (výnos) nabyt žalobce již v roce 2008. Je pravdou, že teprve v roce 2009 žalobce nesplnil podmínky pro osvobození od daně z příjmů, nicméně tato skutečnost sama o sobě nemůže podle názoru zdejšího soudu bez výslovné zákonné opory vést ke vzniku nové (samostatné) daňové povinnosti žalobce za rok 2009. Výše uvedenému výkladu svědčí v první řadě to, že podle výše již citovaného 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 (prodejní ceně) vynaložil daňový subjekt na obstarání bytové potřeby i v době jednoho roku

před jejím obdržení. Jinak řečeno, citované ustanovení určuje lhůtu pro využití získaného příjmu nejen do budoucna, ale i „zpětně“ (možnost uspokojení budoucí bytové potřeby ještě před prodejem stávající nemovitosti). V takovém případě nepochybně nepřipadá logicky v úvahu jiný výklad, než ten, podle kterého vzniká daňová povinnost v tom roce, kdy poplatník nemovitost prodá (kdy získá výnos z prodeje), byť by třeba později vyšlo najevo, že nesplnil podmínku pro osvobození již ve zdaňovacím období předchozím (opačný výklad připouštějící vznik daňové povinnosti zpětně ještě před získáním výnosu by byl absurdní). Za těchto okolností je pak podle názoru zdejšího soudu nežádoucí, aby v zásadě ve shodných situacích (nesplnění podmínky osvobození) byl vznik daňové povinnosti určován principálně jinak, tedy v závislosti na tom, zda podmínka osvobození nebyla naplněna ve zdaňovacím období předcházejícím získání výnosu či naopak ve zdaňovacím období následujícím. Vedle toho lze poukázat i na povinnost poplatníka plynoucí z citovaného ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů spočívající v tom, že přijetí náhrady (v projednávané věci kupní ceny) má oznámit správci daně v tom zdaňovacím období, ve kterém k jejímu přijetí došlo. Pokud by nesplnění podmínky pro osvobození od daně z příjmů představovalo důvod vzniku nové samostatné daňové povinnosti, ztrácelo by zmiňované uskutečnění oznamovací povinnosti poplatníka v roce nabytí příjmu z prodeje nemovitosti na svém smyslu a významu. V neposlední řadě je pak třeba upozornit též na to, že zákon o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc, obsahoval též výslovnou úpravu týkající se např. pozdějšího nesplnění podmínek pro uplatnění slevy na dani, kdy přímo stanovil poplatníkovi povinnost v takovém případě podat dodatečné daňové přiznání (viz § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů). I k této úpravě svědčící soudem zastávanému výkladu lze podle názoru zdejšího soudu za užití principu analogie přihlídnout.

Krajský soud v Praze si je vědom toho, že výše uvedené závěry jsou v rozporu s pokynem č. D-300 Ministerstva financí, k jednotnému uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, podle něhož *„uplatnil-li poplatník osvobození příjmu získaného jako náhradu (odstupné) za uvolnění bytu a tuto náhradu nepoužil na obstarání bytové potřeby ve stanovené lhůtě, zahrne takový příjem mezi zdanitelné příjmy za to zdaňovací období, ve kterém tato lhůta uplynula“* (tento závěr přejímá i navazující pokyn GŘ D-6). K tomu je nicméně třeba uvést, že pokyny Ministerstva financí řady „D“ nejsou obecně závaznými právními předpisy, nýbrž vnitřními předpisy, které určují, jak mají postupovat orgány finanční správy. Takové předpisy přitom nemohou upravovat práva a povinnosti soukromých osob, nýbrž mohou toliko ukládat úkoly osobám podléhajícím řídicí pravomoci toho, kdo vnitřní předpis vydává (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57). Zdejší soud se přitom neztotožňuje ani s argumentací žalovaného ve prospěch jím zvoleného výkladu, podle něhož tento výklad představuje menší zásah do práv žalobce z důvodu nižšího úroku z prodlení. Soud v tomto ohledu nejen upozorňuje na existenci institutu prominutí úroku z prodlení (srov. § 259b daňového řádu), prostřednictvím něhož je možno zohlednit individuální okolnosti i důvody, které k nesplnění podmínky osvobození daného určitého poplatníka vedly, ale především je nutno zdůraznit, že nelze tolerovat extenzivní výklad lhůt k vyměření daně, který vede k omezení vlastnického práva daňového subjektu (srov. závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07). Závažnější zásah do práv daňového subjektu tedy podle Krajského soudu v Praze nepředstavuje případné navýšení úroku z prodlení v důsledku nesplnění podmínek pro osvobození od daně, ale naopak právě prodloužení lhůty ke stanovení daně.

S ohledem na výše uvedené závěry má proto zdejší soud za to, že poslední námitka žalobce je důvodná, a že napadené rozhodnutí žalovaného je třeba zrušit pro nezákonné posouzení otázky zániku lhůty pro stanovení daně (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Věc soud vrací žalovanému k dalšímu řízení s tím, že žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným soudem v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Pokud jde o návrh žalobce na zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně (správce daně), k tomu soud nepřistoupil a návrhu nevyhověl, neboť 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 I. stupně (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008-134).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové výši 15.342 Kč. Náhrada nákladů řízení v dané věci se skládá ze žalobcem zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a dále odměny zástupce žalobce, která činí 12.342 Kč. Tato odměna je představována třemi úkony právní služby spočívajícími v převzetí zastoupení, podání žaloby a účasti na jednání, tedy třikrát 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb.] a dále třemi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky), to vše navýšeno o 21% DPH ve výši 2.142 Kč.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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 nejbližší 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.

V Praze dne 17. března 2015

JUDr. Milan Podhrázký, v.r.
předseda senátu

Za správnost:
Alena Léblová