



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Karla Kosteckého a soudkyň Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Lucie Trejbalové v právní věci žalobce **M.K.**, bytem D.xx, L., zast. Ing. Vlastimilem Sojkou, daňovým poradcem se dílem KODAP s.r.o., I.máje 97, 460 01 Liberec 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 39/61, 400 01 Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **1. 12. 2010, č.j. 11273/10-1100-501808,**

**t a k t o :**

**I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1. 12. 2010, č.j. 11273/10-1100-501808, s e z a m í t á.**

**II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Liberci (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 4. 2010, č.j. 118141/10/192911505385. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 393.336,-Kč.

První žalobní námitka směřovala do zahájení daňové kontroly. Žalobce uvedl, že v průběhu daňového řízení byl uveden do značné právní nejistoty, když ještě při ukončení daňové kontroly nebylo zřejmé, zda z pohledu judikatury Ústavního soudu byla u něj daňová kontrola zahájena zákonným či nezákonným způsobem.

Druhá žalobní námitka směřovala do posouzení zdanění příjmu ze směny pozemků uskutečněné mezi žalobcem a Statutárním městem Liberec na základě směnné smlouvy ze dne 6. 9. 2006 a vedlejšího ujednání k směnné smlouvě č. 1 ze dne 5. 5. 2009. Žalobce namítal, že žalovaný nepřipadně odkázal na ust. § 559 obč. zákoníku a nepřipadně uvedl, že nelze měnit závazkové smluvní vztahy poté, co dojde k jejich splnění. Cílem vedlejšího ujednání ze dne 5. 5. 2009 však nebyla změna již sjednané směnné smlouvy na předmětné nemovitosti, ale doplnění a potvrzení vůle smluvních stran, podle které měla být cena směňovaných nemovitostí shodná, tj. 300.475,-Kč. Nejednalo se tedy o modifikaci již realizované směnné smlouvy, ale jen o potvrzení předchozí vůle stran určit cenu nemovitostí ve shodné výši. Podstatnou náležitostí směnné smlouvy není určení ceny směňovaných nemovitostí a pokud smluvní strany určily cenu nemovitostí na základě vzájemné dohody, pak není správný názor žalovaného, podle kterého postupoval správce daně správně, když na straně žalobce zdanil příjem ze směny nemovitostí tak, jak plyne z předmětného dodatečného platebního výměru. Vedlejší ujednání ze dne 5. 5. 2009 nemohlo mít vliv na daňovou povinnost žalobce na dani z příjmů fyzických osob za rok 2006, určení ceny nemovitostí na základě vedlejšího ujednání nijak nezasahuje do směnné smlouvy. Bylo činěno za účelem stanovení ceny směňovaných nemovitostí tak, aby cena mohla být na straně žalobce řádně zúčtována. Vedlejší ujednáním nedošlo k dohodě o změně obsahu závazku dle § 516 obč. zákoníku, ani nebyl původní závazek nahrazen závazkem jiným ve smyslu § 570 obč. zákoníku, rovněž nedošlo k dohodě o narovnání dle § 585 obč. zákoníku. Citované ust. § 570 odst. 2 obč. zákoníku, o které žalovaný opřel svoje rozhodnutí, není pro věc případné. Cena nemovitostí určená Ing. J.S. ve znaleckém posudku je rozhodná pouze pro určení daně z převodu nemovitostí, nikoli pro stanovení daně z příjmů podle zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), neboť tento zákona na žádném místě nestanoví způsob určení ceny nabytého majetku v případě zdanění příjmů ze směny nemovitostí. Rozhodující je tedy dohoda smluvních stran, nikoli cena určená soudním znalcem pro účely daně z převodu nemovitostí. Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 76/2009 je nesprávný, neboť v daném případě se nejednalo o změnu zaniklého závazku. Z uvedených důvodů považoval žalobce napadené rozhodnutí a rozhodnutí správce daně za nezákonné a z toho důvodu navrhnul jeho zrušení. Žalobce požadoval nahradit náklady řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí podrobně popsal a vyhodnotil skutkový i právní stav věci, rozvedl právní úvahy a s odvolacími námitkami žalobce se vypořádal. K námitce znejistění žalobce vývojem judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu bylo uvedeno, že žalobce nerozvedl, jaká konkrétní újma mu tím byla způsobena. Žalovaný s odkazem na § 611 obč. zákoníku uvedl, že v dané věci došlo ke směně pozemků s rozdílnými cenami, kdy jedna ze smluvních stran realizovala zisk a druhá ztrátu. Předmětem daně z příjmů jsou příjmy z veškeré činnosti spojené s nakládáním s majetkem. Podle § 3 odst. 2 a § 23 odst. 6 ZDP vyplývá, jak jsou podle ZDP posuzovány příjmy dosažené směnou. Příjmem žalobce je pak podle § 10 odst. 1 písm. b) ZDP hodnota směnou nabytých pozemků, která podle posudku znalce činila 1.649.254,-Kč. Tento příjem není od daně osvobozený. Výdajem podle § 10 odst. 5 ZDP je cena, za kterou žalobce nabyl pozemek, který směnou pozbyl, ta činila 6.340,-Kč, a zaplacená daň z převodu nemovitostí ve výši 24.739,50,-Kč. Tyto výdaje správce daně dle zprávy o výsledku kontroly žalobci přiznal. Jinak žalovaný ohledně povahy vedlejšího ujednání č. 1 ze dne 5. 5. 2009 setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Ze správního spisu předloženého žalovaným soud ověřil následující:

Daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 byla u žalobce zahájena dne 24. 8. 2009. Zahájení daňové kontroly se žalobce bránil žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správce daně ze dne 16. 12. 2009. Zmíněná žaloba byla rozsudkem zdejšího soudu ze dne 9. 3. 2010, č.j. 59 Ca 102/2009-31, jako nedůvodná zamítnuta, v odůvodnění tohoto rozsudku se podepsaný soud podrobně zabýval argumentací, proč nepovažuje zahájení a provádění daňové kontroly v daném případě u žalobce za nezákonné.

O výsledku daňové kontroly správce daně zpracoval zprávu č.j. 8239/10/192931501541, v níž mimo jiné konstatoval, že žalobce v roce 2006 obdržel příjem za prodej nemovitostí dle směnné smlouvy s právními účinky ke dni 7. 9. 2009, a to v hodnotě nově nabytých pozemků od Statutárního města Liberec. K příjmům podle § 10 ZDP správce daně uvedl, že příjmy uvedené v daňovém přiznání byly zvýšeny o 1.649.254,-Kč s tím, že se jedná o příjem dosažený ze směny nemovitostí, který nebyl od daně osvobozen a nebyl uveden v celkových příjmech podle § 10 ZDP. Podle § 3 odst. 2 a 3 a § 10 odst. 1 písm. b) ZDP se jedná o ostatní příjem v hodnotě nově nabytých pozemků od Statutárního města Liberec, při stanovení výše příjmů vycházel správce daně ze znaleckého posudku Ing. J.S. č. xx ze dne xx, podle kterého hodnota nově nabytých nemovitostí činila 1.649.254,-Kč. K vedlejšímu ujednání č. 1 ke směnné smlouvě, ve kterém byla cena směněných pozemků uvedena částku 300.475,-Kč, správce daně uvedl, že toto ujednání bylo vystaveno až 3 roky po vlastní směně pozemků a z ujednání nevyplývá, na základě jakých skutečností byla stanovena cena nově nabytých pozemků na 300.475,-Kč. V souvislosti s tím správce daně zvýšil výdaje podle § 10 odst. 5 ZDP o částku 31.080,-Kč, tvořenou cenou za pořízení směňovaných pozemků ve výši 6.346,-Kč a zaplacenou daní z převodu nemovitostí ve výši 24.739,50,-Kč. S ohledem na tyto konstatované skutečnosti správce daně nově stanovil dílčí základ daně dle § 10 ZDP.

Dne 26. 4. 2010 správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, ve kterém nově vyměřil základ daně a daň ve výši 393.336,-Kč. Vydání dodatečného platebního výměru se žalobce bránil odvoláním.

Podané odvolání žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 1. 12. 2010. V odůvodnění se žalovaný nejprve obšírně zabýval námitkou nezákonnosti daňové kontroly a vycházejí ze zde cit. rozsudků Nejvyššího správního soudu a s odkazem na již uvedený rozsudek zdejšího soudu ze dne 9. 3. 2010, č.j. 59 Ca 102/2009-31, konstatoval, že zahájení a provádění daňové kontroly nebylo v případě žalobce nezákonné. V návaznosti na to pak žalovaný konstatoval, že daň byla dodatečně vyměřena v tříleté prekluzivní lhůtě. Žalovaný dále uvedl, že na základě směnné smlouvy ze dne 6. 9. 2006 žalobce nabyl pozemky dosud ve vlastnictví Statutárního města Liberec, které byly oceněny znaleckým posudkem Ing. Jaroslava Svobody č. 3788-145/2006 ze dne 19. 8. 2006 na částku 1.649.254,-Kč. Cena nemovitostí, které žalobce za tyto pozemky směnil a které nabylo naopak Statutární město Liberec, byla stanovena na částku 300.475,-Kč. Podle článku IV. směnné smlouvy se účastníci dohodli na tom, že směna nemovitostí je bez doplatku a že po provedení směny jsou účastníci zcela vyrovnáni a nic si nedluží. Právní účinky vkladu vznikly ke dni 7. 9. 2006. Vedlejším ujednáním č. 1 ze dne 5. 5. 2009 smluvní strany dohodly, že vzhledem k nutnosti zaúčtování cen nemovitostí do vlastního majetku účastníků zejména žalobce smluvní strany doplňují bod IV. směnné smlouvy tak, že cena směňovaných pozemků Statutárního města Liberec se stanovuje na částku 300.475,-Kč a na stejnou částku se stanovuje cena směňovaného pozemku odvolatele. Podle bodu II. vedlejšího ujednání se vedlejší ujednání stává nedílnou součástí směnné smlouvy ze dne 6. 9. 2006. Žalovaný uvedl, že na příjmy

žalobce dosažené směnou je nutno pohlížet jako na příjmy dosažené prodejem. V posuzovaném případě musí být daňové posouzení realizaci předmětné smlouvy shodné, jako kdyby si smluvní strany nemovitosti prodali. Příjmem žalobce podle § 10 odst. 1 písm. b) ZDP byla hodnota směnou nabytých pozemků, která dle znaleckého posudku činila 1.649.254,-Kč. Příjem nebyl od daně osvobozený podle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP. Výdajem podle § 10 odst. 5 ZDP je cena, za kterou poplatník nabyt pozemek, který směnou pozbyl, ta činila dle zprávy o výsledku kontroly 6.340,-Kč, a zaplacená daň z převodu nemovitostí ve výši 24.739,50,-Kč. Tyto výdaje správce daně podle zprávy o výsledku kontroly žalobci přiznal a jejich součet koresponduje s návrhem uznatelné částky výdajů uvedené v odvolání. K povaze vedlejšího ujednání č. 1 žalovaný uvedl, že směnná smlouva byla naplněna, tj. závazky z ní zanikly splněním, když její ujednání byla realizována okamžikem právní moci vkladu práv do katastru nemovitostí. Již zaniklý závazek pak nemůže být změněn ani nahrazen jiným, tedy kumulativní či privativní novace nebo narovnání podle § 516, § 570 a § 585 obč. zákoníku nejsou u závazků zaniklých splněním či jiným způsobem možné. Podle žalovaného správce daně nepochybil, když z daňového pohledu příjmy žalobce posoudil na základě ujednání směnné smlouvy a vedlejší ujednání č. 1 jako důkaz pro daňové řízení neosvědčil. Vedlejší ujednání č. 1 tak nemohlo modifikovat směnnou smlouvou a nemůže mít daňové dopady na povinnosti žalobce v souvislosti s předmětnou směnou pozemků, neboť transakce svým završením závazně předurčila daňovou povinnost žalobce. Žalovaný odmítl námitku narušení smluvní volnosti žalobce.

Soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

První žalobní námitku soud neposoudil jako důvodnou. Jak podotknul žalovaný, žalobce neupřesnil, jak se namítaná skutečnost promítla do nezákonnosti napadeného rozhodnutí. V právní nejistotě ohledně zákonnosti zahájení daňové kontroly však žalobce byl jen do vydání pravomocného rozsudku podepsaného soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba, již se bránil zahájení a provádění daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období. Soud se v rozsudku ze dne 9. 3. 2010, č.j. 59 Ca 102/2009-31, důkladně zabýval posouzením, zda lze zahájení a provádění daňové kontroly u žalobce posoudit jako nezákonný zásah správce daně, dospěl k závěru, že nikoli a soud na argumentaci obsaženou v cit. rozsudku plně odkazuje, z této argumentace také vyšel žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se s odvolací námitkou směřující do zahájení a provádění daňové kontroly podrobně zabýval.

Rovněž druhý žalobní bod týkající se zdanění příjmu žalobce ze směny pozemků dle směnné smlouvy ze dne 6. 9. 2006 soud neshledal důvodným.

Správce daně a poté žalovaný správně vycházeli z toho, že podle § 3 odst. 1, odst. 2 ZDP je předmětem daně z příjmů i příjem nepeněžní dosažený i směnou. Takový nepeněžní příjem se podle § 3 odst. 3 ZDP oceňuje podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, pokud ZDP nestanoví jinak. Také § 23 odst. 6 ZDP stanoví, že za příjmy se považuje i nepeněžní plnění oceněné podle zvláštního předpisu, pokud ZDP nestanoví jinak, s tím, že příjmy získané směnou se posuzují pro účely ZDP obdobně jako příjmy získané prodejem. Nepeněžní příjem dosažený směnou nemovitostí je

třeba považovat ze ostatní příjem dle § 10 odst. 1 písm. b) ZDP s tím, že pravidla pro stanovení dílčího základu takového příjmu jsou zakotvena v odst. 4 a 5 cit. ustanovení.

Není sporu o tom, že žalobce uzavřel dne 6. 9. 2006 směnnou smlouvu s Magistrátem města Liberec, na základě které do svého majetku nabyt pozemky uvedené v čl. I. smlouvy směnou za pozemky specifikované v čl. II. smlouvy. V čl. III. smlouvy smluvní strany odkázaly na znalecký posudek Ing. Jaroslava Svobody č.j. 3788-145/2006 ze dne 19. 8. 2006, z něhož vyplývá, že cena směňovaných pozemků podle zákona o oceňování majetku a příslušné prováděcí vyhlášky je rozdílná; cena žalobcem nabývaných nemovitostí je dle tohoto znaleckého posudku celkem 1.649.254,- Kč, zatímco cena směňovaných nemovitostí 300.475,- Kč. Z čl. IV. uzavřené směnné smlouvy však jednoznačně vyplývá vůle smluvních stran směnit uvedené pozemky bez ohledu na jejich znalecky stanovenou cenu bez doplatku, což smluvní strany vyjádřily tak, že směnu specifikovaných nemovitostí činí bez doplatku a po provedení směny (která byla završena zápisem vkladu vlastnického práva k směňovaným pozemkům do katastru nemovitostí) si nic nedluží. Součástí směnné smlouvy nebylo v době jejího uzavření sjednání jakéhokoli doplatku a sjednání ceny směňovaných nemovitostí. Takový postup byl zcela v souladu se zákonem a odpovídal tomu, že dle zákonné úpravy směnné smlouvy v § 611 obč. zákoníku nebylo uvedení ceny směňovaných nemovitostí podstatnou náležitostí směnné smlouvy.

Soud ze pak zcela ztotožňuje s posouzením, že vedlejší ujednání č. 1 ze dne 5. 5. 2009 ke směnné smlouvě nelze osvědčit jako důkaz o tom, že by si smluvní strany při uzavření směnné smlouvy ze dne 6. 9. 2006 smluvily cenu nemovitostí, které žalobce do svého majetku nabyt, ve výši 300.475,- Kč. Synallagmatické závazky žalobce a Magistrátu města Liberec ze směny nemovitostí dle zmíněné směnné smlouvy byly splněny a s ohledem na § 559 obč. zákoníku, podle něhož řádným a včasným splněním závazek zaniká, tak došlo k zániku závazkového vztahu ze směny nemovitostí. Posouzením dodatků a vedlejších ujednání k smlouvám se zabýval nejen žalobcem uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2009, č.j. 1 Afs 76/2009-60, ale také již rozsudek ze dne 31. 7. 2007, č.j. 8 Afs 120/2005 – 86, oba na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), které vycházely z konstantní judikatury civilních soudů, a konstatovaly, že ani s ohledem na zásadu smluvní volnosti není možné měnit (ani formou novace kumulativní dle § 516 obč. zákoníku, ani formou novace privativní ve smyslu § 570 obč. zákoníku, ani formou narovnání dle § 585 obč. zákoníku) již zaniklý závazkový vztah.

Pokud se žalobce snaží zpochybnit závěr správce daně a žalovaného, že vedlejší ujednání č. 1 ke směnné smlouvě nemohlo být osvědčeno jako důkaz, poukazem na to, že se jednalo jen o upřesnění vůle smluvních stran určit shodnou cenu směňovaných nemovitostí, ani této argumentaci soud nemohl přisvědčit. Jak již bylo uvedeno shora, závazky zaniklé splněním nelze dodatečně měnit a logicky ani nijak upřesňovat. Ze směnné smlouvy, tak jak byla dne 6. 9. 2006 uzavřena, jednoznačně plyne vůle smluvních stran specifikované nemovitosti směnit bez doplatku s tím, že cena žalobcem nabývaných nemovitostí nebyla smluvna. Naopak smluvní strany při uvedení závazku nemovitosti směnit odkázaly v čl. III. smlouvy na znalecký posudek, podle něhož cena žalobcem nabývaných nemovitostí byla 1. 649.254,- Kč. Vedlejší ujednání č. 1 ze dne 5. 5. 2009 tak opravdu nemohlo mít vliv na stanovení základu daně z příjmu žalobce ze směny nemovitostí, vedlejším ujednáním uzavřeným po zániku vzájemných závazků ze smluvního vztahu nemohla být dodatečně stanovena cena směňovaných nemovitostí, jak se domnívá žalobce. A z těchto skutečností bylo třeba při stanovení daňových povinností žalobce vycházet.

V posuzovaném případě tedy došlo k tomu, že žalobce v důsledku směny nemovitostí nabyl nepeněžní příjem, který se podle § 3 odst. 3 ZDP oceňuje podle zvláštního právního předpisu. Jestliže správce daně a žalovaný při stanovení dílčího základu daně vyšli z toho, že žalobce dosáhl ze směny nemovitostí nepeněžního příjmu ve výši 1.649.254,- Kč dle zmíněného znaleckého posudku, posoudili příjem žalobce ze směny nemovitostí v souladu s § 3 odst. 2, odst. 3 a § 10 odst. 1 písm. b), odst. 4 ZDP. S ohledem na cit. § 3 odst. 3 a § 23 odst. 6 ZDP není správná argumentace žalobce, že cena nemovitostí určená znaleckým posudkem je rozhodná pouze pro účely zákona č. 357/1992 Sb., nikoli pro účely stanovení daně z příjmů.

Soudu tak nezbyvá než konstatovat, že žaloba nebyla důvodná, proto ji soud postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnul. Ve věci bylo rozhodováno bez nařízení ústního jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť oba účastníci řízení s takovým postupem soudu vyjádřili souhlas.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten však náhradu nákladů nepožadoval, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě 2 týdnů po doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu prostřednictvím **soudu podepsaného**.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel dle § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen **advokátem**.

Kasační stížnost lze podat pouze **z důvodů** uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s., dle § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost **obsahovat** kromě obecných náležitostí označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu rozhodnutí bylo doručeno.

V Liberci dne 6. června 2011.

Mgr. Karel Kostecký, v.r.  
předseda senátu