



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **Ing. D. V.**, rozené K., zastoupené JUDr. Ivetou Greckou, advokátkou se sídlem U Chmelnice 2/745, Praha 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 1. 2005, č. j. FŘ-4552/11/04, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, č. j. 6 Ca 54/2005 - 46,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se stěžovatelka (dále i „žalobkyně“) domáhala zrušení pravomocného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Jím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 – platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998.

Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného; důvody žaloby směřovala především do nesprávné interpretace § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění účinném pro uvedené zdaňovací období. Trvala na tom, že její příjem z prodeje bytové jednotky v roce 1998 měl být osvobozen od daně z příjmů fyzických osob.

Městský soud tuto její námitku zamítl; uvedl, že v době převodu předmětné bytové jednotky (leden 1998) byly od daně z příjmů osvobozeny příjmy z prodeje bytů nebo obytného domu s nejvýše dvěma byty, včetně souvisejících pozemků, pokud je prodávající vlastnil a současně v něm měl bydliště nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem.

Stavební bytové družstvo a žalobkyně (členka družstva) uzavřely dne 14. 3. 1997 „Smlouvu o převodu družstevního bytu do vlastnictví člena“. Předmětem převodu byla zejména bytová jednotka č. 494/17 (3+1) č. bytu 17 v 6. podlaží domu č. 494 v P. 8, u. Ř.. Dne 19. 1. 1998 uzavřela žalobkyně jako prodávající kupní smlouvu s kupujícím ing. M. P. a P. S. o prodeji předmětné bytové jednotky za kupní cenu 1 200 000 Kč. Správce daně vyhotovil dne 8. 11. 2002 výzvu č. j. 3720-18/02/005522/5271, již žalobkyni vyzval k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998. Dne 29. 12. 2003 pak vydal platební výměr, kterým předmětnou daň žalobkyni vyměřil.

Soud uzavřel, že žalobkyně před uskutečněním převodu bytové jednotky nebyla jejím vlastníkem po dobu nejméně dvou let, nesplnila tak jednu z podmínek pro osvobození od daně. Dobu členství v družstvu a užívání bytu v družstevním vlastnictví nelze hodnotit jako vlastnictví k bytu. Skutečnost, že podmínka vlastnit byt po určitou dobu pro účely osvobození v pozdější právní úpravě odpadla, nelze zohlednit. Tehdy účinná právní úprava nepřipouštěla z pravidel v zákoně stanovených žádných výjimek.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně včas kasační stížnost z důvodů pořaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s.

Podstata námitek mířila do tvrzení, že vlastnictví členského podílu v bytovém družstvu bylo neoddělitelně spojeno s právem užívání bytu, neboť vlastnit byt před vydáním zákona č. 72/1994 Sb. nebylo možné. Žalobkyně splnila veškeré podmínky dané tímto zákonem, podala žádost o vydání bytu ve stanovené lhůtě, uhradila veškeré požadované platby ve stanovených termínech a tak přímo ze zákona fakticky došlo ke změně vlastnictví k bytu. Kdyby družstvo reagovalo včas, k administrativnímu potvrzení tohoto stavu mohlo dojít do 31. 12. 1995. Soud nevzal v potaz ani vyvíjející se názor zákonodárce, který v pozdějších úpravách od podmínky trvání dvou let vlastnictví bytu upustil. Nadto daň neměla být žalobkyni doměřena vůbec, neboť k jejímu doměření došlo již po uplynutí preklusivní lhůty. Důvody kasační stížnosti pak doplnila odkazy na publikovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, podle nichž uplynutím lhůty uvedené v § 47 daňového řádu již zaniká právo státu daň vyměřit; nadto je podstatné, že v této lhůtě musí být daň stanovena pravomocně, přičemž vydání platebního výměru není tím úkonem, který byl přerušoval běh preklusivní lhůty a od něhož by se odvíjel běh lhůty nové. Navrhla proto zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel, setrval na důvodech obsažených ve vyjádření k žalobě a zdůraznil, že k doměření předmětné daně došlo včas; navrhl, aby soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu; dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a věc posoudil takto:

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů člení příjmy fyzických osob podle jejich předmětu. Předmětem daně z příjmů fyzických osob (dále jen "daň") jsou podle současné právní úpravy, ale i podle úpravy účinné v roce 1998 příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a příjmy ostatní. Ostatním příjmem jsou pak ty, které nelze podřadit pod žádný z dříve jmenovaných okruhů příjmů, vyjádřených v § 6 až § 9 zákona. Přičemž za příjem se rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.

Veškeré zde vyjmenované příjmy podléhají dani z příjmů, ledaže by byl takový příjem od daně osvobozen. Osvobození od daně je tak výjimkou ze zásady, že shora uvedené příjmy podléhají zdanění.

Zákon o daních z příjmů (ve znění účinném k 31. 12. 1998) ve svém § 4 vyjmenoval případy a okolnosti, za nichž je ten který příjem od daně osvobozen. Podle jeho odst. 1 písm. a) byly od daně osvobozeny (v roce, kdy došlo k převodu předmětné bytové jednotky a získání příjmu za ni) příjmy z prodeje bytů nebo obytného domu s nejvýše dvěma byty, včetně souvisejících pozemků, pokud je prodávající vlastnil a současně v něm měl bydliště nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem. Osvobození se nevztahovalo na příjmy z prodeje těchto bytů nebo domů, pokud byly zahrnuty do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a to do dvou let od jejich vyřazení z obchodního majetku.

K převodu bytové jednotky od bytového družstva do vlastnictví žalobkyně došlo dnem 20. 6. 1997 (jak ostatně sama žalobkyně shodně uvádí) a bytovou jednotku pak prodala, s právními účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí ke dni 20. 1. 1998.

Zákon o dani z příjmů zakládal možnost osvobození od příjmu z prodeje bytu za podmínek, jež bylo nutné v té době splnit kumulativně: jednak vlastnit prodávanou jednotku a současně v ní mít bydliště nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem. Za daného stavu žalobkyně podmínku dvouletého trvání vlastnictví jednotky před jejím prodejem nesplnila a příjem z jejího prodeje se stal příjmem, který nepodléhal osvobození. Zdejší soud se proto ztotožnil se závěrem městského soudu, který uzavřel, že příjem z prodeje bytové jednotky získaný v roce 1998 podléhal dani z příjmů.

Pro souzenou věc není rozhodná a nemá žádný vliv skutečnost, že prodleva při vydání bytové jednotky spočívala v postupu bytového družstva; vliv nemůže mít ani skutečnost, že řízení o zápisu změny vlastnického práva trvalo delší dobu.

Námítku, že vlastnictví členského podílu v družstvu je vlastně výkonem vlastnického práva k bytové jednotce vnesla žalobkyně až do kasační stížnosti, soud k ní proto ve shodě s § 109 odst. 4 s. ř. s. nemůže přihlížet. Poznává však, že vlastnictví členského podílu je odlišným titulem, který rozeznával i zákon o daních z příjmů, jeho prodej rovněž podléhal dani a byl za určitých podmínek od daně osvobozen [srov. § 4 odst. 1 písm. r)]. V žádném případě však nelze uzavřít, že převod členského podílu v družstvu a převod vlastnictví je shodným institutem.

Je skutečností, že v průběhu času docházelo k vývoji zákonného ustanovení, upravujícího osvobození od daně z příjmů za převáděné nemovitosti. K takovému stavu jistě přispěl rovněž vývoj bytové politiky státu a v tom se odrážející změna podmínek

pro osvobození od daně z takových příjmů. V době rozhodné pro souzenou věc byla rozhodnou skutečností pro osvobození existence vlastnictví nemovitosti a současně bydliště prodávajícího nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem. Pozdější zákonná úprava (zákon č. 483/2001 Sb.) založila osvobození od takového příjmu pak již jen na existenci bydliště prodávajícího v nemovitosti nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. Dalšími úpravami pak byly příjmy osvobozeny i za situace, kdy byly použity pro pořízení svého bydlení.

Soud na tomto místě zdůrazňuje, že pro aplikaci daňového práva hmotného je typické užití zákonů, ve znění účinném v rozhodné době, přičemž dobou rozhodnou je třeba rozumět okamžik, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost (§ 57 odst. 2 daňového řádu).

Jako typický příklad je možno sledovat vývoj právní úpravy týkající se výše nezdanitelné části základu daně. Základ daně podle § 15 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve znění účinném např. pro rok 1992 se snížil o částku 20 400 Kčs ročně na poplatníka, ve znění účinném pro rok 1994 činila tato částka 21 600 Kč ročně na poplatníka, a například v roce 1998 se od základu daně odčítala částka 32 040 Kč. Vzhledem ke shora zmíněné zásadě byly v jednotlivých zdaňovacích obdobích odčítány od základu daně právě jen částky, které zákon v rozhodné době umožňoval a to zcela bez ohledu na to, že v dalších obdobích by byla zákonná úprava pro daňový subjekt výhodnější.

Přesto, že tedy došlo k vývoji a změnám v § 4 zákona, vztahujícím se k osvobození od daně, nemůže být tato skutečnost důvodem pro závěr, že by snad mělo osvobození dopadnout i na žalobkyni za situace, kdy v době, kdy pobrala příjem ke zdanění, existovala zřetelná právní úprava, která přiznávala osvobození z příjmů za splnění podmínek, kterým však žalobkyně nedostála.

Námítka žalobkyně, že její příjem z prodeje bytové jednotky v roce 1998 byl od této daně osvobozen, je se shora uvedených důvodů mylná.

Důvodná však není ani námitka, dovolávající se prekluse práva vyměřit žalobkyni předmětnou daň.

Výchozím ustanovením pro posouzení prekluse práva vyměřit daň je § 47 daňového řádu. Podle něho nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Byl-li však 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.

Vychází-li soud z nezpochybněného údaje, že k prodeji bytu, jakož i k příjmu za něj došlo v roce 1998, pak daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 měla žalobkyně podat v roce 1999 (v obvyklé zákonné lhůtě do 31. 3. 1999,

popřípadě do 30. 6. 1999). Od konce tohoto roku běží tříletá preklusivní lhůta pro vyměření daně. Správce daně měl možnost vyměřit daň žalobkyni pravomocně za toto období nejpozději do 31. 12. 2002. V průběhu roku 2002 však správce daně učinil úkon směřující k vyměření daně z příjmů fyzických osob – vyzval totiž žalobkyni k podání daňového přiznání za zmíněné zdaňovací období. Výzvu žalobkyně obdržela dne 20. 11. 2002, to znamená, že od konce roku 2002 počala běžet nová tříletá lhůta pro vyměření této daně a skončila dnem 31. 12. 2005. Do konce tohoto roku měla být daň pravomocně vyměřena (§ 47 odst. 1 a 2 daňového řádu). Rozhodnutí žalovaného (pravomocné rozhodnutí o vyměření daně) bylo vydáno v lednu roku 2005 a žalobkyni bylo rovněž doručeno dne 5. 1. 2005; daň tak byla vyměřena v zákonné lhůtě, k preklusi práva daň vyměřit nedošlo.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobkyně nedosáhla v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 28. března 2007

JUDr. Marie Žižková
předsedkyně senátu